

STUDIO LEGALE FOGAGNOLO
www.studiolegalefogagnolo.it

Via G. Jervis n. 60 - 10015 IVREA (TO) – Tel. 0125 1925760 Fax 0125 1920353
Partita I.V.A. 07532100018

Spett.le

Consorzio Enti Locali Valle d'Aosta

c.a. Presidente

Responsabile Ufficio Consulenza

Oggetto: Imposta di soggiorno

Ordinanza Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 23 gennaio 2026 n. 1527

Qualificazione attribuibile ai gestori delle strutture ricettive

Il C.E.L.V.A. ha chiesto al nostro studio di fornire uno specifico parere legale in merito all'imposta di soggiorno, a fronte di quanto stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella recente ordinanza del 23 gennaio 2026 n. 1527, con specifico riferimento alla possibilità di qualificare come «*agenti contabili*» i gestori di strutture ricettive, a seguito dell'incasso dell'imposta di soggiorno da parte dei soggetti tenuti al versamento, delineando, nell'ambito dello stesso parere, gli adempimenti imposti ai Comuni in materia, quali l'obbligo di trasmissione dell'elenco degli agenti contabili e l'obbligo di rendicontazione.

Per rendere più agevole la comprensione delle problematiche oggetto del presente parere e per articolare in modo corretto la risposta, si riporta una breve introduzione alla tematica di cui all'oggetto, con un'analisi dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale riferita alla qualificazione attribuibile ai gestori delle strutture ricettive e ai conseguenti oneri posti a carico di questi ultimi, tenendo altresì conto, sotto questo profilo, delle modifiche introdotte alle modalità di applicazione dell'imposta di soggiorno in Valle d'Aosta, a seguito dell'approvazione della L.R. 18

luglio 2023 n. 10 (*Disciplina dell'imposta di soggiorno*)¹ e della D.G.R. del 9 ottobre 2023 n. 1146, con cui sono state definite le disposizioni applicative dell'imposta di soggiorno per i Comuni valdostani, nonché di tutte le modifiche successivamente intervenute, in particolare con la L.R. 24 settembre 2024 n. 17 e con la conseguente D.G.R. del 25 novembre 2024 n. 1534², con cui sono state introdotte ulteriori modifiche tecniche alle disposizioni dettate dalla D.G.R. n. 1146/2023.

1. Premessa.

Dal punto di vista normativo, l'imposta di soggiorno, istituita a seguito dell'approvazione dell'art. 4 D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), è un tributo il cui peso economico grava sui «*turisti*», da intendersi come coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel territorio comunale, fermo restando che la L.R. Valle d'Aosta n. 10/2023 ha previsto l'applicabilità dell'imposta anche a chi sosta alla guida di autocaravan nelle strutture ricettive, nonché (sulla base di quanto disposto dall'art. 6, comma 1 L.R. 11/2023, che, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta di soggiorno, ha parificato gli alloggi a uso turistico alle strutture turistico-ricettive) a chi dimora negli stessi alloggi a uso turistico, come definiti dalla normativa regionale vigente in materia.

2. L'originaria formulazione dell'art. 4 D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23.

Nella sua formulazione originaria, l'art. 4 D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 si limitava a individuare sommariamente solo alcuni aspetti fondamentali dell'Imposta di soggiorno, quali il presupposto

¹ L'art. 3, comma 2 L.R. 18 luglio 2023 n. 10 ha stabilito che «*la Giunta regionale, con propria deliberazione da pubblicare nel Bollettino ufficiale della Regione, adottata previo parere del Consiglio permanente degli enti locali e delle Commissioni consiliari competenti e sentite le associazioni delle imprese turistico-ricettive e dei locatori degli alloggi a uso turistico più rappresentative a livello regionale, stabilisce le modalità di applicazione dell'imposta di soggiorno sulla base di quanto previsto dal comma 1, i soggetti preposti agli adempimenti tributari, la misura minima dell'imposta, le scadenze per le dichiarazioni e i versamenti, nonché ogni altro adempimento o aspetto, anche di natura procedimentale, relativo all'applicazione dell'imposta. La predetta deliberazione è adottata entro il 30 giugno di ogni anno ed è efficace a decorrere dal 1° maggio dell'anno successivo a quello di adozione. In caso di mancata adozione della predetta deliberazione entro il termine di cui al precedente periodo, la disciplina si intende prorogata di anno in anno*».

² L'Allegato A alla D.G.R. del 25 novembre 2024 n. 1534, contenente la disciplina di applicazione dell'imposta di soggiorno, di cui alla L.R. 18 luglio 2023 n. 10, all'art. 5 (*Soggetti preposti agli adempimenti tributari*) prevede che «*i soggetti, che presentano le dichiarazioni ed effettuano i versamenti delle somme corrisposte dal soggetto passivo di cui all'articolo 2 della L.R. 10/2023, sono individuati nei gestori delle strutture ricettive di cui all'articolo 2, comma 2, della medesima L.R. 10/2023 e nei locatori degli alloggi ad uso turistico di cui alla L.R. 11/2023*».

impositivo, i soggetti attivi e passivi, l'ammontare massimo applicabile e le finalità a cui era destinato il gettito incassato dall'Ente locale di riferimento.

In tal senso, l'art. 4, comma 1 D.Lgs. 23/2011 prevedeva inizialmente 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, sino a 5 euro per notte di soggiorno. 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».

In ragione del ruolo cardine svolto dai Comuni, destinatari del gettito, il Legislatore, all'art. 4, comma 3 D.Lgs. 23/2011, aveva specificamente previsto che:

«Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno. In conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo».

L'art. 4, comma 3 D.Lgs. 23/2011, dettando i principi generali dell'imposta, aveva quindi rimandato all'adozione di un Regolamento per la disciplina generale dell'entrata, che non è peraltro mai stato approvato.

Soltanto con Circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri (Nota prot. DAGK/50180/10.3.44/6892 del 21 ottobre 2011) era stato previsto uno schema di tale regolamento governativo, nel quale era stato indicato, tra i criteri generali a cui informare i singoli regolamenti comunali, che i gestori delle strutture ricettive dovevano considerarsi tenuti a

effettuare i versamenti delle somme corrisposte dai soggetti passivi dell'imposta, **senza peraltro fornire una specifica qualificazione del loro ruolo e delle conseguenti responsabilità contabili**, lasciando ai singoli Enti Locali di deliberare le tariffe, le esenzioni e le varie scadenze.

In tale contesto, sulla scorta di segnalazioni provenienti dai Comuni, alcune Corti dei Conti avevano iniziato a promuovere azioni di danno erariale nei confronti dei gestori delle strutture ricettive, in relazione al mancato versamento dell'imposta di soggiorno incassata e trattenuta indebitamente.

La tesi dei Giudici contabili si basava essenzialmente sulla qualificazione del gestore come *agente contabile*, incaricato del maneggio di denaro pubblico, senza una particolare caratterizzazione in termini tributari: sulla base di tale interpretazione, il gestore, omettendo i versamenti nei confronti dell'Ente, violava i suoi doveri di fedeltà contabile, così come previsti dalla legge e, di conseguenza, causava un danno erariale, che determinava l'attivazione dell'azione di responsabilità da parte della Procura contabile.

Inizialmente, alla responsabilità contabile si associava poi molto spesso anche quella penale, poiché l'agente contabile che non riversava e, dunque, tratteneva indebitamente le risorse percepite a titolo di imposta di soggiorno dai propri clienti, essendosi appropriato di somme di spettanza pubblica di cui aveva la disponibilità in ragione della propria funzione, veniva considerato perseguibile anche per il reato di peculato.

Sotto questo profilo, si può quindi evidenziare che la giurisprudenza maggioritaria, chiamata a pronunciarsi in merito alla responsabilità dei gestori delle strutture ricettive in relazione all'omesso o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, era da subito giunta a inquadrare i gestori delle strutture ricettive quali «*agenti contabili*», ai sensi dell'art. 178 R.D. 23 maggio 1924 n. 827, e, di conseguenza, a ritenere che le relative controversie dovessero essere devolute alla Corte dei Conti.

In tal senso, si era espressa la Corte dei Conti, a Sezioni riunite, con la sentenza n. 22/2016/Qm³, nella quale era stato evidenziato che:

«Va indubbiamente riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'Ente locale», in quanto, in sintesi, «è palese il carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un Comune» e sarebbe «altrettanto indubbio [...] il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un'imposta di scopo (vedasi ultimo periodo del comma 1 dell'art. 4 del D.lgs n. 23/2011, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario)».

La qualificazione attribuita dalla Magistratura contabile alla funzione svolta dai gestori delle strutture ricettive aveva in ogni caso creato un acceso dibattito, in particolare con riferimento all'obbligo di tenuta del conto e ai conseguenti adempimenti imposti ai Comuni, anche sotto il profilo accertativo, nelle ipotesi di mancato incasso e/o di mancato riversamento dell'imposta da parte dei singoli gestori.

3. Le modifiche normative della funzione attribuita ai gestori delle strutture ricettive.

Nel tentativo di risolvere alcune delle problematiche sopra evidenziate, l'art. 180, comma 3 D.L. 19 maggio 2020 n. 34, convertito in L. 17 luglio 2020 n. 77, ha modificato l'art. 4 D.Lgs. 23/2011, disponendo che:

«All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1-bis, è inserito il seguente: «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

³ In senso conforme, vedansi Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Toscana, decreto n. 22/2013 e n. 36/2014; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per l'Emilia-Romagna, ordinanza n. 12/2015 e n. 98/2015; Corte dei Conti, Sez. Regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 19/2012/PAR.

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».

La portata temporale di tale disposizione normativa è stata poi precisata dall'art. 5^{quiquies} D.L. 21 ottobre 2021 n. 146, convertito in L. 17 dicembre 2021 n. 215, entrato in vigore dal 21 dicembre 2021, il quale ha stabilito che:

«Il comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020».

A fronte dell'approvazione di tali norme, è stata quindi delineata per la prima volta in modo espresso – a livello nazionale – la posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive, perimetrandone le responsabilità e individuando le correlate sanzioni applicabili in caso di mancato versamento dell'imposta, con l'utilizzo di termini e istituti propri del diritto tributario: con tale modifica normativa, è stato, infatti disposto che **«il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno [...] con diritto di rivalsa sui soggetti passivi»**, per cui la sua qualificazione come *responsabile diretto* del versamento dell'imposta, con riconoscimento di una possibile azione di rivalsa nei confronti del cliente finale, ha fatto pensare al gestore non più come un agente contabile di versamenti ricevuti o da ricevere da parte di soggetti terzi (i soggetti ospitati nella struttura ricettiva), ma come un **obbligato diretto al versamento dell'imposta di soggiorno**, con una qualificazione che risultava confermata anche dal fatto che, a carico del gestore, era stato altresì previsto l'obbligo di presentare la dichiarazione e di porre in essere tutti gli adempimenti normativi e regolamentari, con applicabilità diretta di tutte le sanzioni tributarie per infedeltà dichiarative e di versamento, che – nel caso l'obbligato al pagamento dell'imposta di soggiorno fosse stato invece individuato nel turista – avrebbero dovuto

essere dirette nei confronti di quest'ultimo (quanto meno la sanzione per omesso versamento), in considerazione della disposizione dettata dall'art. 2, comma 2 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 (*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*), secondo cui *«la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione»*.

4. Le conseguenze della qualificazione dei gestori di strutture ricettive come agenti contabili.

Premesso quanto sopra, alla luce delle modifiche normative intervenute sul punto, il gestore della struttura ricettiva è stato investito da due importanti ripercussioni:

– la prima di tipo burocratico, con l'obbligo di presentazione, su piattaforma telematica, entro il 30 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, del conto di gestione dell'agente contabile, detto *Modello 21*;

– la seconda, con conseguenze ben più rilevanti della prima, è quella dovuta alle varie sanzioni ed eventuali condanne in cui possono incorrere gli agenti contabili.

Infine, con D.M. del 29 aprile 2022 è stato aggiunto un ulteriore adempimento, consistente nella trasmissione telematica sulla piattaforma utilizzata per l'invio del *Modello 21* all'Agenzia delle Entrate, con il resoconto delle imposte di soggiorno incassate.

Il MEF ha, infatti, risposto a un quesito in data 9 febbraio 2023 con la risoluzione n. 1/DF, chiarendo che l'obbligo dichiarativo relativo all'imposta di soggiorno si assolve mediante il nuovo modello telematico approvato con Decreto MEF del 29 aprile 2022, senza ulteriori dichiarazioni/comunicazioni richieste dai Comuni, precisando che *«la presentazione del modello ministeriale approvato con Decreto rappresenta l'unica modalità per l'assolvimento dell'adempimento dichiarativo in questione, imposto dal Legislatore ai fini della verifica da parte dei Comuni del corretto adempimento dell'imposta di soggiorno e valido su tutto il territorio nazionale. Non si riscontrano, infatti, all'interno della disciplina generale del tributo norme dalle quali sia possibile desumere la facoltà per i comuni di predisporre autonomamente modelli di dichiarazione concernenti l'imposta di soggiorno in argomento»*.

5. Il contrasto giurisprudenziale in merito alla qualificazione attribuibile ai gestori delle strutture ricettive.

Nonostante le modifiche normative intervenute nel 2020 e nel 2021, la giurisprudenza non ha adottato un orientamento univoco in merito alla qualificazione attribuibile ai gestori delle strutture ricettive e alla conseguente giurisdizione in materia di imposta di soggiorno, mantenendo un contrasto tra le decisioni che hanno rivendicato la giurisdizione della Corte dei Conti in materia e le pronunce che hanno invece delineato la giurisdizione del Giudice Tributario, ovviamente nell'ambito di decisioni rese dalle singole Magistrature, con l'obiettivo di assorbire nel proprio alveo giurisdizionale la materia oggetto del presente parere.

5.1. La posizione della magistratura ordinaria/tributaria.

L'orientamento giurisprudenziale che ha ritenuto che la qualificazione di responsabile d'imposta *ex lege* facesse venire meno il ruolo di agente contabile dei gestori delle strutture ricettive si è basato sulla disposizione dettata dall'art. 4, comma 1^{ter} D.Lgs. 23/2011, valorizzando il fatto che la qualificazione come responsabile d'imposta dovesse necessariamente ricondurre la funzione nell'ambito di dinamiche squisitamente tributarie, non sussistendo più quel rapporto di servizio con il Comune, individuato dalla giurisprudenza precedente in assenza di chiare indicazioni legislative.

La nuova disposizione dettata dall'art. 4, comma 1^{ter} D.Lgs. 23/2011, introdotta dall'art. 180, comma 3 D.L. 34/2020, convertito in L. 77/2020, ha infatti portato la Corte di Cassazione a superare l'orientamento inizialmente espresso dalle Sezioni Unite nelle sentenze n. 13330/2010 e n. 14891/2010, in cui era stata invece confermata la qualificazione di agente contabile del gestore di una struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassava da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'Ente Locale, stabilendo che:

«È consolidato nella giurisprudenza di queste S.U. il principio in ragione del quale elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto o in parte».

La Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, già con la sentenza n. 12367/2001 aveva infatti stabilito che:

«La qualità di agente contabile è assolutamente indipendente dal titolo giuridico in forza del quale il soggetto – pubblico o privato – ha maneggio di pubblico denaro. Tale titolo può, infatti, consistere in un atto amministrativo, in un contratto, o addirittura mancare del tutto».

Questa iniziale interpretazione è stata superata a seguito dell'introduzione della nuova definizione di gestore della struttura ricettiva dettata dall'art. 4, comma 1^{ter} D.Lgs. 23/2011, che ha fatto emergere un nuovo orientamento giurisprudenziale, secondo cui le funzioni di riscossione e versamento, nonché gli obblighi di natura dichiarativa posti a carico dei gestori di strutture sarebbero propri dei responsabili di imposte, senza che vi fossero ragioni per una differenziazione della posizione giuridica di queste due figure.

Infine, tale orientamento giurisprudenziale ha ritenuto che non sia configurabile – alla luce delle modifiche normative intervenute a decorrere dal 2020 – alcun «*maneggio di denaro pubblico*» che giustificerebbe la posizione di agenti contabili dei gestori delle strutture ricettive, in quanto i gestori dovrebbero essere considerati responsabili diretti del mancato pagamento dell'imposta (anche se legata alla fruizione di un servizio da parte di un soggetto terzo) e rispondere personalmente in caso di inadempimento del soggetto passivo, salvo l'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti del turista inadempiente.

Di conseguenza, il fatto di essere essi stessi responsabili dell'imposta nei confronti dell'Ente locale avrebbe fatto venire meno qualsiasi rapporto di servizio per le attività di riscossione e versamento per conto dell'Amministrazione e, di conseguenza, di rendicontazione di denaro pubblico, oltre al fatto che l'espressa attribuzione al gestore di obblighi di natura dichiarativa e la correlata previsione sanzionatoria di carattere fiscale, avrebbe reso evidente la natura tributaria del rapporto fra il gestore della struttura ricettiva e l'Ente locale destinatario dell'imposta.

Tale orientamento è stato avallato dalla giurisprudenza penale della Corte di Cassazione (sentenza n. 19680/2021), la quale – se prima delle modifiche normative introdotte dall'art. 180, comma 3 D.L. 34/2020, convertito in L. 77/2020, aveva ritenuto che si configurasse il reato di peculato in capo al gestore della struttura ricettiva che si impossessava delle somme riscosse a

titolo di imposta di soggiorno senza riversarle nelle casse comunali – ha invece ritenuto, a seguito dell'introduzione dell'art. 4, comma 1^{ter} D.Lgs. 23/2011, che tale modifica normativa avesse trasformato radicalmente il ruolo assunto dal gestore rispetto all'imposta di soggiorno, qualificandolo non più come incaricato della riscossione per conto dell'Ente locale, ma come responsabile con altri (e con diritto di rivalsa) per il versamento dell'imposta (Cass. Pen., Sez. VI, sentenza del 30 ottobre 2020 n. 30227; sentenza del 17 dicembre 2020 n. 36317; sentenza del 4 aprile 2022 n. 12492).

Il gestore della struttura ricettiva sarebbe dunque, secondo tale orientamento penalistico, «responsabile del pagamento» dell'imposta di soggiorno e non più un agente contabile, incaricato di un pubblico servizio in possesso di denaro pubblico.

5.2. La posizione della magistratura contabile.

In senso diametralmente opposto si sono invece orientate le prevalenti Sezioni giurisdizionali della Corte dei Conti, le quali – nonostante le modifiche normative intervenute nel 2020 – hanno continuato a considerare i gestori delle strutture ricettive (ancorché qualificati dall'art. 4, comma 1^{ter} D.Lgs. 23/2011 quali «responsabili d'imposta») come obbligati a riversare nelle casse dell'Ente locale somme a destinazione pubblica, incamerate all'atto del soggiorno dei clienti.

Secondo i Giudici della Corte dei Conti, tale aspetto farebbe infatti conservare quel rapporto di servizio con il Comune, connotato da specifici adempimenti contabili (tra cui l'obbligo della resa del conto) e da una funzione strumentale ai fini dell'esazione dell'imposta, che giustificerebbe l'assoggettamento al giudizio contabile, in caso di omesso o parziale versamento delle somme dovute.

Alcune sezioni giurisdizionali hanno, altresì, evidenziato come siano stati gli stessi regolamenti comunali a qualificare i gestori delle strutture ricettive come agenti contabili, evidenziando che anche soltanto tali previsioni sarebbero sufficienti a individuare nella Corte dei Conti l'organo responsabile a deliberare sugli omessi versamenti dell'imposta.

Pertanto, i gestori delle strutture ricettive che riscuotono l'imposta di soggiorno sono stati qualificati dalla giurisprudenza prevalente della Corte dei Conti come degli «*agenti di fatto*», per effetto del maneggio e della custodia di denaro pubblico.

Più precisamente, tra le diverse Sezioni regionali della Corte dei Conti si sono delineati tre diversi orientamenti:

- il gestore non è più agente contabile, ma continua a essere giudicato dalla Corte dei Conti (Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Toscana del 12 marzo 2021 n. 95; del 20 aprile 2021 n. 162; del 6 maggio 2021 n. 199; del 9 dicembre 2021 n. 457; del 14 dicembre 2021 n. 464; del 19 aprile 2022 n. 86; del 5 agosto 2022 n. 222 e del 28 ottobre 2022 n. 365; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Calabria dell'11 giugno 2021 n. 195);

- il gestore non è più agente contabile e la giurisdizione non appartiene più alla Corte dei Conti, ma al Giudice Tributario (Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Lombardia del 12 febbraio 2021 n. 38; del 6 maggio 2021 n. 159, del 22 ottobre 2021 n. 289; del 17 gennaio 2022 n. 6; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Puglia n. 81/2022; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Lazio del 26 settembre 2023 n. 606);

- il gestore della struttura ricettiva continua a essere considerato agente contabile (Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Sicilia del 2 settembre 2020 n. 432; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Veneto del 24 marzo 2021 n. 50; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Lazio del 7 luglio 2021 n. 568; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Emilia-Romagna del 14 ottobre 2021 n. 325; del 24 dicembre 2021 n. 408; del 18 febbraio 2022 n. 27; del 21 aprile 2022 n. 71; del 9 maggio 2022 nn. 86-87 e del 12 maggio 2022 n. 93; Corte dei Conti, Sez. Giurisdizionale per la Regione Liguria n. 1/2022).

Alla luce dell'analisi di tale evoluzione normativa e giurisprudenziale, la Corte dei Conti dell'Emilia-Romagna, Sezione Giurisdizionale, con sentenza n. 105/2023, ha ritenuto corrette le comunicazioni trimestrali richieste dal Comune alle strutture ricettive e ha ravvisato ancora la figura di agente contabile in capo agli stessi gestori, precisando che il tesoriere e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti

locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti, devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti, secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

Allo stesso modo, la Corte dei Conti per la Lombardia, Sezione Giurisdizionale, con sentenza n. 47/2024, ha ribadito che la qualifica di agente contabile in capo al gestore della struttura ricettiva, permane anche dopo la modifica normativa introdotta dal D.L. 34/2020 e dall'art. 5 *quinquies* D.L. 146/2021.

In tal senso, la Corte dei Conti ha precisato che:

«Il giudice di secondo grado, infatti, ha ritenuto sussistente la giurisdizione contabile sui gestori delle strutture ricettive in caso di omesso riversamento al comune impositore dell'imposta di soggiorno riscossa dagli ospiti soggiornanti nel territorio comunale, in continuità con un orientamento giurisprudenziale ormai consolidatosi in appello, alla cui stregua i mutamenti normativi, recati dall'art. 180, co. 3, D.L. n.34/2020, art. 5quinquies D.L. n. 146/2021, non hanno intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra gestore e Comune che discende dagli ulteriori compiti previsti dall'art. 4, comma 1-ter, d.lgs. n. 23/2011, così permanendo la qualifica di agente contabile in capo al gestore e la giurisdizione della Corte dei conti a conoscere della responsabilità amministrativo contabile dello stesso (ex multis, Sez. II app. n. 275/2022, Sez. I app. n. 30 e n. 107/2023, Sez. III app. nn. 247/2021; 68/2023)».

Sul punto, è intervenuta anche la Corte dei Conti della Toscana con la pronuncia del 4 ottobre 2023 n. 327, evidenziando che:

«Il gestore di struttura ricettiva svolge una funzione strumentale ai fini della riscossione dell'imposta. Tra il gestore e l'ente pubblico si instaura quindi un rapporto di servizio, che prevede obblighi di contabilizzazione, rendicontazione e riversamento delle somme introitate.

[...]

I regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (l'albergatore) le attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto e il Comune si realizza un rapporto di servizio pubblico con compiti eminentemente contabili, completamente avulso da quello tributario sebbene al medesimo necessariamente funzionalizzato, e quindi la riscossione dell'imposta assume centrale rilevanza ai fini del riversamento della stessa nelle casse comunali (Sez. Un. civ. n. 19654/2018)».

Tra le più recenti decisioni appartenenti all'indirizzo interpretativo sopra delineato, si può richiamare, a mero titolo esemplificativo, la sentenza dell'11 luglio 2025 n. 93, pronunciata dalla Sezione I Giurisdizionale Centrale d'Appello della Corte dei Conti.

Con tale decisione, dopo avere effettuato una disamina in merito al mutamento del quadro normativo in materia di imposta di soggiorno, la Corte ha rilevato che il responsabile d'imposta non può anzitutto essere assimilato al soggetto passivo dell'imposta, non essendo a lui riferibile la manifestazione di capacità contributiva colpita dal tributo, con la conseguenza che l'albergatore, a seguito dell'intervento del Legislatore, non può che essere considerato quale *«un soggetto solidalmente coobbligato (in guisa dipendente, accessoria e sussidiaria) con il soggetto passivo dell'imposta, al fine di rendere più agevole la riscossione del tributo e/o di rafforzare la posizione creditoria dell'amministrazione finanziaria in vista e per l'eventualità che il debitore principale – soggetto passivo dell'imposta – si renda inadempiente»* (in termini analoghi, Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per l'Emilia-Romagna, sentenze del 22 novembre 2023 n. 105 e del 18 febbraio 2022 n. 27).

Dopo aver delineato le caratteristiche degli agenti contabili, la Corte dei Conti, prendendo in considerazione i vari obblighi di carattere pubblicistico che la legge demanda all'albergatore, ha dunque confermato la *«permanenza di un rapporto di servizio (lato sensu) tra l'amministrazione e il gestore, pacificamente evincibile dalla congerie di obblighi, non meramente adempitivi, attribuiti dall'ordinamento in capo al gestore dei servizi turistici»*, nonché il riconoscimento in capo all'albergatore della *«qualifica di agente contabile, dovendo egli provvedere ad un insieme di attività strumentali alla realizzazione dell'entrata pubblica e, in particolare, alla riscossione dal soggetto passivo del tributo (c.d. "maneggio") e al conseguente riversamento del denaro (ormai pubblico) nelle casse dell'Ente locale»* (nello stesso senso, Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Toscana, sentenza del 13 ottobre 2023 n. 327; sulla natura pubblicistica delle attività svolte dall'albergatore, vedasi anche Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per il Veneto, sentenza del 24 marzo 2021 n. 50).

Tale principio è stato peraltro ribadito in svariate altre pronunce, nelle quali è stato precisato che *«il profilo dirimente per tracciare l'ambito di responsabilità del gestore è costituito dal maneggio del denaro incassato dai clienti della struttura a titolo di imposta di soggiorno, con il conseguente obbligo a suo carico di iniziale*

custodia e di successivo riversamento del denaro stesso nelle casse del soggetto titolare, obblighi propri della figura dell'agente contabile e senz'altro forieri di responsabilità in caso di loro inosservanza, a prescindere dal titolo formale e dal nomen che si volesse dare al rapporto negoziale tra il gestore e il proprietario delle strutture utilizzate ai fini ricettivi» (Corte dei Conti, Sezione II, Giurisdizionale Centrale d'appello, sentenza dell'8 gennaio 2025 n. 2).

Sotto questo profilo, infatti, non vi sono dubbi che *«le somme pagate o da pagare al gestore a titolo di imposta di soggiorno costituiscono quindi, anche nel nuovo assetto normativo introdotto dalla legge n. 77/2020 [...] numerario pubblico sin dal momento della consegna da parte dei soggetti obbligati e, pertanto, entrano immediatamente nel patrimonio del Comune» (Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per l'Emilia-Romagna, sentenza del 24 dicembre 2021 n. 408).*

Il rapporto intercorrente tra l'albergatore e l'Amministrazione comunale, d'altronde, non può essere considerato meramente tributario, anche in considerazione del fatto che *«a differenza, infatti, del sostituto di imposta (ipotesi nella quale la legge tributaria sostituisce completamente lo stesso al soggetto passivo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria), il responsabile del pagamento assume nei confronti dell'amministrazione comunale solo la responsabilità della omessa rendicontazione o del mancato versamento del denaro ricevuto a titolo di tassa di soggiorno; denaro, che il gestore della struttura alberghiera deve pertanto provvedere ad incassare e accantonare per poi riversarlo nelle casse comunali» (Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per il Lazio, sentenza del 7 luglio 2021 n. 568).*

Nelle decisioni pronunciate dalle diverse Sezioni della Corte dei Conti è stato altresì precisato che le due qualifiche sopra richiamate – vale a dire, quella di responsabile d'imposta e quella di agente contabile – lungi dall'escludersi l'una con l'altra, convivono perfettamente: in tal senso, va letto quanto disposto dalla Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Liguria, nella sentenza del 20 marzo 2024 n. 21, in cui è stato evidenziato che *«la qualifica di responsabile d'imposta obbliga il gestore ad intervenire in caso di inadempimento dell'ospite e viene in evidenza soprattutto nella fase patologica del rapporto tributario mentre la qualifica di agente contabile che riceve denaro destinato a finalità pubbliche lo obbliga a versare quanto riscosso e assume rilievo nella fase fisiologica dell'imposizione tributaria restando concorrenti i*

diversi rimedi da attivare nei confronti del responsabile d'imposta/ agente contabile in caso di mancato versamento del dovuto, con l'unico limite del rispetto del principio del "ne bis in idem"».

Dalla coesistenza di tali due nature del gestore di una struttura ricettiva, come espresso in alcune decisioni, discende altresì la configurabilità, in relazione alle diverse attività richieste all'albergatore, sia della giurisdizione del Giudice Tributario, sia del Giudice contabile.

Sotto tale ultimo profilo, è stato infatti affermato che *«deve ritenersi irrilevante l'assoggettamento dell'albergatore, per effetto delle norme sopravvenute, alla giurisdizione tributaria, in qualità di responsabile d'imposta, ben potendo il medesimo soggetto essere sottoposto contemporaneamente anche alla giurisdizione della Corte dei conti, quale agente contabile. Infatti, le qualifiche di responsabile del pagamento dell'imposta e di agente contabile comportano l'esercizio di funzioni tra loro ben distinte: la prima impone al gestore di rispondere, quale coobbligato solidale dipendente, in caso d'inadempimento del soggetto passivo del tributo (ospite della struttura ricettiva); la seconda impone, invece, a chi ha incassato somme di spettanza della P.A. di riversare ad essa quanto riscosso e di curare gli altri adempimenti di natura contabile previsti dalla legge e dai regolamenti vigenti, con conseguente insorgenza di autonomo titolo di responsabilità contabile in caso di omesso riversamento, rientrando indubbiamente nella sfera della giurisdizione della Corte dei conti»* (Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per le Marche, sentenza del 20 settembre 2023 n. 64).

Secondo l'indirizzo maggioritario sopra richiamato, dal momento che *«la novella del 2020 ha solo operato una depenalizzazione dell'illecito penale (art. 314 c.p. – peculato) restando immutata la giurisdizione della Corte dei conti in materia di omesso versamento dell'imposta di soggiorno»* (Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per l'Emilia-Romagna, sentenza del 22 novembre 2023 n. 105; sentenza del 18 febbraio 2022 n. 27 e sentenza del 14 ottobre 2021 n. 325), discende pertanto 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»* (Corte dei Conti, Sezione III Giurisdizionale Centrale d'Appello, sentenza del 23 settembre 2025 n. 142; sul punto, anche Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Sicilia, sentenza del 10 aprile 2025 n. 106, Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la

Lombardia, sentenza del 27 marzo 2024 n. 47 e Corte dei Conti, Sezione I Giurisdizionale Centrale d'appello, sentenza del 16 marzo 2023 n. 107).

Per tutte le ragioni sopra esposte, i Giudici contabili – malgrado l'intervento normativo sopra richiamato e la presenza di un orientamento contrario espresso dalla giurisprudenza di legittimità sia civile che penale – hanno continuato a riconoscere la qualifica di agente contabile in capo ai gestori di strutture ricettive, ritenendo che gli stessi continuino a svolgere attività di carattere pubblicistico e a gestire, di conseguenza, denaro appartenente allo Stato.

Alla luce di tali considerazioni e a fronte del contrasto giurisprudenziale sopra richiamato, considerato che – come si è visto in premessa – la Regione Valle d'Aosta, in sede di approvazione della L.R. 18 luglio 2023 n. 10 e delle modifiche introdotte con la L.R. 24 settembre 2024 n. 17, ma soprattutto con l'Allegato A alla D.G.R. del 25 novembre 2024 n. 1534, contenente la disciplina di applicazione dell'imposta di soggiorno, ha qualificato i gestori delle strutture ricettive come «*soggetti preposti agli adempimenti tributari*», prevedendo che gli stessi siano di conseguenza tenuti a presentare le dichiarazioni e a effettuare i versamenti delle somme corrisposte dal soggetto passivo di cui all'art. 2 L.R. 10/2023, ma non è intervenuta in modo espresso sul tema della loro qualificazione come agenti contabili, il CELVA, con nota del 31 gennaio 2025, Prot. 268, ha ribadito la sussistenza di due diverse interpretazioni circa la qualificazione come agenti contabili dei soggetti gestori di strutture ricettive, pur a seguito delle modifiche normative introdotte dall'art. 180, comma 3 D.L. 19 maggio 2020 n. 34, convertito in L. 17 luglio 2020 n. 77, che aveva interpretato l'art. 4, comma 1^{ter} D.Lgs. 23/2011, evidenziando la conseguente impossibilità – proprio a fronte dei contrasti giurisprudenziali intervenuti in materia – di fornire un'indicazione univoca circa la loro qualificazione e, conseguentemente, circa i termini di evasione della richiesta di informazioni formulata dalla Corte dei Conti regionale in relazione alla trasmissione dell'elenco degli agenti contabili comunali per il periodo 2000-2024.

6. La qualificazione del gestore di struttura ricettiva dettata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nell'ordinanza n. 1527/2026.

A definire tale contrasto giurisprudenziale sono peraltro intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali, con l'**ordinanza del 23 gennaio 2026 n. 1527**, adottata in sede di regolamento preventivo di giurisdizione, hanno definitivamente respinto l'interpretazione normativa che aveva attribuito all'albergatore la qualifica di «*agente contabile*», affermando che **«a seguito della novella del 2020, l'obbligo dei gestori delle strutture ricettive di versare l'imposta di soggiorno ha natura esclusivamente tributaria e ciò determina 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»**.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, «*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"*» su cui parte della giurisprudenza aveva fondato il proprio indirizzo interpretativo, sostenendo la natura di «*agente contabile*» dell'albergatore.

Il «*mutamento di paradigma*», voluto dal Legislatore per il tramite della riforma apportata dal D.L. 34/2020, convertito in L. 77/2020, sarebbe divenuto ancora più evidente – secondo le Sezioni Unite – a seguito dell'approvazione dell'art. 5^{quiquies} D.L. 146/2021, convertito in L. 215/2021, entrato in vigore dal 21 dicembre 2021, con cui è stata prevista l'efficacia temporale retroattiva del comma 1^{ter} dell'art. 4 D.Lgs. 23/2011.

Le Sezioni Unite, continuando la propria disamina, hanno infatti affermato che dalla qualifica del gestore come responsabile di imposta discenderebbero una serie di implicazioni, sia sul piano sostanziale che 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»**, mentre quella attribuita all'albergatore sarebbe al più configurabile come una «*forma di solidarietà passiva*», da cui discenderebbe, in capo allo stesso gestore della struttura ricettiva, un'obbligazione che, in quanto «*dipendente*» da quella principale del turista, ne condividerebbe la natura squisitamente tributaria, con la fondamentale conseguenza che **«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, inoltre, secondo la Corte di Cassazione, il Legislatore del 2020 «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».

Per tali ragioni, secondo le Sezioni Unite, il gestore delle strutture ricettive «da ausiliario dell'Ente locale tenuto alla riscossione è divenuto soggetto responsabile del pagamento dell'imposta e del contributo di soggiorno»⁴.

Nell'adottare tale decisione, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno inoltre respinto espressamente la tesi «mediana» della coesistenza delle due giurisdizioni, contabile e tributaria, sulla base della circostanza che tale interpretazione troverebbe «un ostacolo nei limiti alla risarcibilità del danno causato dall'evasione fiscale», dal momento che le stesse Sezioni Unite, con la sentenza del 12

⁴ Nella propria ordinanza, le Sezioni Unite hanno infatti chiarito che «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».

ottobre 2022 n. 29862, avevano già *«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»*.

La Corte di Cassazione ha quindi concluso la propria disamina, affermando a chiare lettere **«la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario»** in merito alle violazioni commesse dai gestori delle strutture ricettive in caso di mancato pagamento/dichiarazione dell'imposta di soggiorno, escludendo quindi in modo definitivo ogni ipotesi interpretativa di senso contrario.

Sotto questo profilo, si evidenzia che, poiché l'art. 111, comma 8 Costituzione individua la Corte di Cassazione come Giudice competente a risolvere le questioni di giurisdizione, con disposizione recepita dall'art. 59, comma 1 L. 69/2009, il quale stabilisce espressamente che *«il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione. La pronuncia sulla giurisdizione resa dalle sezioni unite della Corte di Cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo»*, ne consegue che l'interpretazione dettata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nell'ordinanza del 23 gennaio 2026 n. 1527 dovrà essere recepita sia a livello regolamentare che applicativo dell'imposta di soggiorno da parte di tutti i Comuni, riconoscendo la natura esclusivamente tributaria dell'obbligazione gravante sui gestori di strutture ricettive come responsabili d'imposta ed escludendo pertanto che persista la qualifica di *«agenti contabili»* in capo ai medesimi soggetti.

Tale valutazione risulta applicabile anche in Valle d'Aosta, ove si consideri che – come si è visto sopra – la Regione, in sede di approvazione della L.R. 18 luglio 2023 n. 10 e delle modifiche introdotte con la L.R. 24 settembre 2024 n. 17 (pur avendone la possibilità, a fronte della modifica allo Statuto regionale derivante dal D.Lgs. 20 novembre 2017 n. 184, che ha attribuito alla Regione potestà impositiva primaria nell'istituzione di tributi propri con riguardo ai presupposti non altrimenti assoggettati a imposizione e di nuovi tributi locali, così come la possibilità di modificare

aliquote e prevedere esenzioni e detrazioni per i tributi interamente devoluti alla Regione, disciplinando criteri, modalità e limiti di applicazione nel proprio territorio di tutti i tributi locali istituiti con legge statale, anche in deroga alla medesima legge) non è intervenuta a definire in modo diverso la qualificazione sostanziale dei gestori delle strutture turistico-ricettive e dei locatori degli alloggi a uso turistico, avendoli denominati come **«soggetti preposti agli adempimenti tributari»**, tenuti a presentare le dichiarazioni e a effettuare i versamenti delle somme corrisposte dal soggetto passivo di cui all'art. 2 L.R. 10/2023, con una qualificazione che si ritiene assimilabile più al ruolo di *«soggetto responsabile del pagamento dell'imposta»* individuato dalle Sezioni Unite, che alla funzione di *«ausiliario dell'Ente locale tenuto alla riscossione»* attribuita dalle diverse Sezioni della Corte dei Conti, tenuto conto che anche il riferimento agli **«adempimenti tributari»** contenuto nell'art. 3, comma 2 L.R. 10/2023 e nell'art. 5 dell'Allegato A alla D.G.R. del 25 novembre 2024 n. 1534 avvicinano ancora di più la normativa regionale alle conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione, nel momento in cui ha affermato **«la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario»** in merito alle violazioni commesse dai gestori delle strutture ricettive in caso di mancato pagamento/dichiarazione dell'imposta di soggiorno⁵.

7. Conclusioni.

A fronte del sopra richiamato intervento delle Sezioni Unite, si ritiene che i gestori di strutture ricettive non risultino più qualificabili come *«agenti contabili»* e che l'obbligazione che sorge in capo a questi ultimi abbia natura strettamente tributaria (essendo pertanto dovuta in ogni caso, a prescindere dall'effettivo versamento dell'imposta da parte dei singoli utenti delle strutture ricettive), con la conseguenza che dovrà escludersi che quello maneggiato dall'albergatore sia

⁵ A fronte dell'interpretazione resa dalle Sezioni Unite, appare evidente che la Regione Valle d'Aosta potrebbe intervenire – a fronte della sopra richiamata attribuzione, con il D.Lgs. 184/2017, della potestà impositiva primaria nell'istituzione di tributi propri con riguardo ai presupposti non altrimenti assoggettati a imposizione e di nuovi tributi locali – a specificare in modo espresso quale sia la qualificazione attribuibile ai gestori delle strutture ricettive situate nel territorio regionale, fermo restando che tale intervento (che indubbiamente avrebbe un senso più che altro ove si intendesse derogare a quanto statuito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con una norma di legge espressa e di tenore diverso, mirata a confermare la natura di agenti contabili delle strutture ricettive) costituisce espressione di una valutazione di opportunità politica che esula dal presente parere.

denaro pubblico⁶, non essendo più necessario che i Comuni adempiano agli obblighi di cui agli artt. 138 e ss. D.Lgs. 26 agosto 2016 n. 174 (Codice della Giustizia Contabile), a prescindere dalle disposizioni introdotte nei propri regolamenti di disciplina dell'Imposta di soggiorno, in attesa del loro adeguamento alla nuova lettura normativa fornita dalle Sezioni Unite⁷.

In tal senso, si è recentemente espresso il Presidente della Sezione Giurisdizionale della Corte dei Conti per l'Emilia-Romagna, il quale, con nota in data 29 gennaio 2026, ha espressamente confermato che *«non sussiste più l'obbligo della resa del conto giudiziale, né quello di adempiere agli obblighi previsti dagli artt. 139 e ss. del Codice di giustizia contabile, né infine quello di depositare il relativo conto presso questa Sezione»*, anche con riferimento agli esercizi pregressi, invitando di conseguenza gli Enti impositori *«ad adeguare le proprie procedure e regolamenti, a non richiedere più il conto giudiziale ai gestori e a ricondurre ogni questione nell'ambito della giurisdizione tributaria»*, comprese le attività relative all'accertamento e alla riscossione dell'imposta di soggiorno, che devono quindi ritenersi esercitabili direttamente nei confronti dei singoli albergatori.

Per tali ragioni, si ritiene che non sia più necessario che i singoli Comuni trasmettano alle competenti Sezioni regionali della Corte dei Conti l'elenco dei gestori di strutture ricettive

⁶ Nella propria ordinanza, le Sezioni Unite hanno infatti nuovamente chiarito che *«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».

⁷ Sul punto, nella propria ordinanza, le Sezioni Unite hanno infatti nuovamente chiarito che *«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».*

qualificati come agenti contabili e tenuti alla resa di conto giudiziale, ai sensi dell'art. 138 D.Lgs. 174/2016⁸.

Allo stesso tempo, gli albergatori non saranno più tenuti a rendere all'Ente locale il conto della propria gestione di cassa, venendo quindi meno in capo ai Comuni i correlati obblighi di approvazione, parificazione e trasmissione del medesimo conto alla competente Sezione giurisdizionale della Corte dei Conti, così come previsto dal combinato disposto dell'art. 233, comma 1 D.Lgs. 267/2000 e dell'art. 139 D.Lgs. 174/2016⁹, con una conclusione che dovrà formare oggetto di valutazione con riferimento ai termini di evasione della richiesta di informazioni formulata dalla Corte dei Conti regionale in relazione alla trasmissione dell'elenco degli agenti contabili comunali per il periodo 2000-2024.

Fiduciosi di aver chiarito la problematica relativa al quesito posto al nostro studio, rimaniamo a disposizione per eventuali ulteriori approfondimenti e porgiamo cordiali saluti.

Ivrea, lì 11 febbraio 2026

Studio Legale Fogagnolo

(Avv. Maurizio Fogagnolo)

⁸ L'art. 138 D.Lgs. 26 agosto 2016 n. 174 (Codice della Giustizia Contabile) disciplina l'Anagrafe degli agenti contabili, prevedendo, al comma 1, che «le amministrazioni comunicano alla sezione giurisdizionale territorialmente competente i dati identificativi relativi ai soggetti nominati agenti contabili e tenuti alla resa di conto giudiziale» e, al comma 2, che «presso la Corte dei conti è istituita e tenuta in apposito sistema informativo una anagrafe degli agenti contabili».

⁹ A norma dell'art. 226, comma 1, e dell'art. 233, comma 1 D.Lgs. 267/2000, entro il termine di trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, il tesoriere, l'economista, il consegnatario di beni e ogni altro agente ai sensi dell'art. 93, comma 2, compresi i concessionari per la riscossione delle entrate degli enti locali (alla luce degli orientamenti giurisprudenziali), devono rendere all'Ente Locale il conto della propria gestione di cassa il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.

L'art. 139, comma 1 D.Lgs. 174/2016 prevede, infatti, che:

«Gli agenti che vi sono tenuti, entro il termine di sessanta giorni, salvo il diverso termine previsto dalla legge, dalla chiusura dell'esercizio finanziario, o comunque dalla cessazione della gestione, presentano il conto giudiziale all'amministrazione di appartenenza».

L'amministrazione individua un responsabile del procedimento che, espletata la fase di verifica o controllo amministrativo previsti dalla vigente normativa, entro trenta giorni dalla approvazione, previa parificazione del conto, lo deposita, unitamente alla relazione degli organi di controllo interno, presso la sezione giurisdizionale territorialmente competente».

Le modalità di presentazione dei conti possono essere adeguate con legge statale o regionale alle esigenze specifiche delle singole amministrazioni, comunque nel rispetto dei principi e delle disposizioni in tema di contabilità generale dello Stato. Restano ferme le disposizioni legislative e regolamentari che, per le rispettive amministrazioni, prevedono ulteriori adempimenti in materia».