



**REPUBBLICA ITALIANA  
LA CORTE DEI CONTI  
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO  
PER LA CAMPANIA**

**Composta dai Magistrati:**

Fulvio Maria Longavita	Presidente
Rossella Cassaneti	Consigliere (relatore)
Alessandro Forlani	Consigliere
Francesco Sucameli	Primo Referendario
Raffaella Miranda	Primo Referendario
Carla Serbassi	Primo Referendario
Emanuele Scatola	Referendario

**nella camera di consiglio del 19 dicembre 2018**

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL);

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto l'atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva;

Vista la nota prot. n. 52408 del 23/11/2018, con cui il Sindaco del Comune di Sorrento (NA) ha chiesto un parere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della Legge n. 131/2003, nei termini di seguito indicati;

Vista l'ordinanza n. 54/2018 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna camera di consiglio al fine di deliberare sulla prefata richiesta;

Udito il relatore, consigliere Rossella Cassaneti.

**FATTO**

Con la nota indicata in epigrafe, il Sindaco del Comune di Sorrento (NA) ha rivolto alla Sezione, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003, una richiesta di parere sul seguente quesito:

se sia conforme alla vigente normativa la previsione, da inserire nel regolamento comunale dell'imposta di soggiorno, del ristoro, richiesto per le vie brevi all'Ente dalle associazioni di categoria delle strutture ricettive, delle spese da queste ultime sostenute per la gestione e la riscossione dell'imposta di soggiorno istituita dal Comune di Sorrento per il periodo 1 aprile - 31 ottobre, precisando, in proposito, che *"il ristoro andrebbe calcolato in misura percentuale (ad esempio 1%) sull'importo totale annuo incassato al 31 ottobre e sarebbe direttamente incamerato dalle singole strutture ricettive detraendolo dall'ultimo riversamento mensile da*

effettuarsi entro il 15 novembre ovvero, in caso di incapienza, portandolo in compensazione sul primo riversamento dell'anno successivo".

## DIRITTO

**A.** In rito, e per quanto concerne l'ammissibilità soggettiva del quesito proposto, ricorda la Sezione che l'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003 prevede che gli enti locali possano chiedere pareri in materia di contabilità pubblica alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti "(...) di norma, tramite il Consiglio delle Autonomie Locali (...)". In proposito, la Sezione richiama l'orientamento sin qui seguito da tutte le Sezioni, dal quale non vi è motivo per discostarsi, secondo cui la mancata costituzione di detto Organismo (pur previsto nello Statuto della Regione Campania approvato con la legge regionale n. 6 del 28/5/2009) non può fondare ragioni di preclusione dell'esercizio di una facoltà attribuita dalla legge agli Enti Locali ed alla stessa Regione. Pertanto, nelle more della costituzione, nella Regione Campania, del predetto Consiglio delle Autonomie Locali, la richiesta di parere deve considerarsi ammissibile, sotto il profilo soggettivo, se ed in quanto formulata -come nel caso di specie- dal Sindaco del Comune, quale organo legittimato ad esprimere la volontà dell'ente, essendo munito di rappresentanza legale esterna.

**B.** Il medesimo quesito va pertanto scrutinato sotto il profilo dell'ammissibilità oggettiva, dovendo rientrare nell'ambito delle materie della contabilità pubblica (in base al citato art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003). Va, in proposito, richiamato l'indirizzo espresso dalla deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010, secondo cui la nozione di contabilità pubblica, strumentale alla funzione consultiva, deve assumere un ambito limitato alle normative e ai relativi atti applicativi che disciplinano in generale l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo in particolare la disciplina dei bilanci ed i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione della spesa, l'indebitamento, la rendicontazione ed i relativi controlli. Sempre sotto il profilo oggettivo, è stato chiarito dalla Corte dei conti che "la materia della contabilità pubblica (...) non potrebbe investire qualsiasi attività degli enti che abbia comunque riflessi di natura finanziaria-patrimoniale", in quanto "ciò non solo rischierebbe di vanificare lo stesso limite imposto dal legislatore, ma comporterebbe l'estensione dell'attività consultiva delle Sezioni regionali a tutti i vari ambiti dell'azione amministrativa con l'ulteriore conseguenza che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti diventerebbero organi di consulenza generale delle autonomie locali. In tal modo, la Corte verrebbe, in varia misura, inserita nei processi decisionali degli enti, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata ad esercitare il controllo che, per definizione, deve essere esterno e neutrale" (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 5 del 17/02/2006).

La funzione di cui al cit. art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003 non può, quindi, tradursi nella valutazione di una vicenda amministrativo-gestionale specifica e concreta già perfezionatasi o "in itinere", che sia stata (o sia suscettibile di essere) oggetto di contenzioso penale, civile o amministrativo, né attenersi a questioni anche potenzialmente oggetto di indagini della procura regionale o di giudizio innanzi alla sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti. È da escludere, inoltre, qualsiasi interferenza, ancorché potenziale, con le altre funzioni intestate a questa Sezione regionale di controllo.

Ciò posto in linea generale, deve pervenirsi, con riferimento al quesito posto dal Comune di Sorrento (NA), a conclusioni positive riguardo il profilo dell'ammissibilità oggettiva dell'epigrafata richiesta di parere, in quanto la richiesta medesima propone una questione di carattere generale, attinente la regolamentazione dei rapporti tra l'Ente locale e i gestori delle strutture recettive ai fini dell'attività di riscossione dell'imposta di soggiorno ex art. 4 d.lgs. 23/2011.

Al fine de quo -ovvero per esitare il quesito proposto dal Comune di Sorrento (NA)- occorre dare una descrizione della nature e delle principali caratteristiche della ridetta imposta.

La disciplina dell'imposta di soggiorno -come sopra anticipato- è contenuta nel d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4, come da ultimo modificato ed integrato dalla L. 28 dicembre 2015, n. 221, art. 33.

L'imposta di soggiorno propriamente denominata è esclusivamente quella individuata dall'art. 4, comma 1, il quale dispone che "i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi

*negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio".*

Il legislatore, pertanto, ha definito i contorni della disciplina del tributo, individuandone il presupposto, costituito dal soggiorno nelle strutture ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori, nonché i soggetti passivi, rappresentati dagli ospiti di tali strutture.

In conformità al principio della riserva di legge vigente per la materia tributaria, sancito dall'art. 23 Cost. e riaffermato, nel contesto della ripartizione dei poteri tra Stato centrale ed enti locali, dal d.lgs. n. 446/1997, art. 52, comma 1, sono state individuate la misura massima dell'aliquota nonché i criteri di modulazione della medesima, per cui il tributo deve applicarsi *"secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 Euro per notte di soggiorno"*.

Il legislatore è altresì intervenuto con riguardo alla destinazione del gettito del tributo, disponendo che le entrate sono destinate 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, nonché dei relativi servizi pubblici locali"*. Il che conduce a descrivere l'imposta de qua alla tipologia dell'"imposta di scopo".

La disciplina di dettaglio -demandata dall'art. 4 d.lgs. 23/2011 cit. all'adozione di un regolamento governativo da emanare entro il termine di sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, ai sensi della L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 1- non è ancora stata varata, con la conseguenza che, in sede di regolamentazione del tributo da parte delle singole municipalità, i comuni capoluogo di provincia (e le unioni di comuni) sono espressamente autorizzati, dal su citato art. 4, comma 3, secondo periodo, a disporre, con proprio regolamento ai sensi del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52, *"ulteriori modalità applicative del tributo"*, nonché a prevedere *"esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo"*. Il d.lgs. n. 23/2011, art. 4, comma 3, ultimo periodo, espressamente statuisce, infatti, che, nel caso di mancata emanazione del regolamento nei termini previsti, i comuni possono comunque procedere alla istituzione del tributo.

Emerge quindi con evidenza, già da una sintetica analisi del quadro normativo di riferimento, che le disposizioni contenute nel regolamento comunale trovano la loro base normativa in una espressa norma di legge volta a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, laddove quella regolamentare viene adottata al fine di attuarne e specificarne il generale contenuto di indirizzo nella competente sede territoriale.

Per quel che attiene ai compiti affidati al soggetto che gestisce la struttura ricettiva i regolamenti comunali contemplano il più delle volte oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, non già compiti di sostituzione o di responsabilità impositiva, dai quali conseguirebbero ipotesi di solidarietà tributaria. Si tratta, in particolare, di compiti relativi all'informazione, al calcolo dell'imposta dovuta, all'incasso dell'imposta, alla conservazione e compilazione della modulistica, all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta, nonché ai connessi obblighi dichiarativi e certificativi.

I controlli sul gestore attengono essenzialmente ad aspetti quali la corretta liquidazione del tributo, l'integrale e fedele rendicontazione dell'imposta incassata, il suo integrale riversamento al comune di appartenenza. Diversamente, l'unico obbligo previsto dal d.lgs. n. 23/2011, art. 4 in capo al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno, ossia dell'ospite della struttura ricettiva, è quello del pagamento dell'imposta, non essendo infatti previsto a suo carico alcun obbligo dichiarativo proprio in virtù dell'intervento del gestore della struttura ricettiva.

La differenza è rilevante, giacché l'incaricato o responsabile della riscossione del tributo svolge un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale rispetto

all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, la quale, per l'appunto, comporta l'incasso delle somme spontaneamente versate dal soggetto passivo e il conseguente obbligo di riversarle all'ente impositore di competenza. Il sostituto d'imposta, di contro, risponde in proprio del versamento del tributo, anche nell'eventualità in cui il soggetto passivo (l'ospite) si rifiuti di pagare o comunque non versi l'imposta.

La qualifica assunta dai gestori delle strutture ricettive esula pertanto dall'ambito della responsabilità d'imposta, sicché il gestore è un terzo rispetto all'obbligazione tributaria ed il suo coinvolgimento avviene ad altro titolo, ossia quale destinatario di obblighi formali e strumentali all'esazione del tributo comunale. Ne discende che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno, nell'ambito di un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientato e correlato.

Il quadro normativo di riferimento si completa con il necessario richiamo alla norma generale sancita dal R.D. n. 2440/1923, art. 74, comma 1, e R.D. n. 827/1924, art. 178, i cui principi sono peraltro ribaditi nel T.U.E.L. (d.lgs. n. 267/2000) che, in particolare, all'art. 93, comma 2, recita: *"il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti"*.

Si tratta di un principio generale dell'ordinamento, senza alcuna eccezione di carattere settoriale, che trova conferma anche nel d.lgs. n. 118/2011, il quale nel dettare "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni degli Enti locali e dei loro organismi", nell'allegato n. 4/2, al punto 4.2, dispone espressamente che: *"Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti"*. Vi si prevede, altresì, nella medesima prospettiva e ad ulteriore conferma di quanto or ora illustrato, che: *"Gli agenti contabili devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'amministrazione per la quale operano gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo degli agenti della riscossione"*.

Avuto, quindi, riguardo alle implicazioni sottese alle suesposte linee ricostruttive di ordine sistematico, è di tutta evidenza come l'esercente l'attività alberghiera sia compartecipe dell'attività amministrativa del Comune quale ente impositore, anche in considerazione degli obblighi gravanti sugli albergatori, tenuti alla presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta di soggiorno versata dai clienti e all'integrale riversamento della stessa al Comune, obblighi peraltro sanzionati (fuori dal rapporto d'imposta vero e proprio che, come si è visto, intercorre fra il Comune ed il singolo cliente pernottante) con la previsione di specifiche sanzioni amministrative.

A tale quadro di principi si sono direttamente richiamate le SS.RR. di questa Corte dei conti in una recente decisione emessa in sede giurisdizionale (n. 22/2016/QM), ove si è affermato che *"I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati -sulla base dei regolamenti comunali previsti dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, comma 3- della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta"*.

Tanto premesso, la risposta al quesito proposto dal Comune di Sorrento (NA) -se con disposizione regolamentare comunale possa prevedersi il ristoro delle spese sostenute dai titolari delle strutture ricettive per la gestione e la riscossione dell'imposta di soggiorno, da calcolarsi in misura percentuale sull'importo totale annuo incassato e da incamerarsi direttamente mediante detrazione dall'ultimo riversamento mensile- deve essere negativa, per tre fondamentali ordini di ragioni:

a) in primo luogo, perché, come osservato da Cass. pen. Sez. VI, sentenza n. 32058/2018, *"Non emergono [...] profili di irragionevolezza nell'attribuzione della qualifica in questione [agente contabile] a tutti i gestori di strutture alberghiere, a prescindere dalla loro dimensione. Anche un imprenditore individuale, in ipotesi privo di dipendenti o collaboratori, è evidentemente in grado di adempiere agli obblighi previsti dalle su citate norme regolamentari. Né, tanto meno, sono ravvisabili profili di gravosità negli obblighi strumentali alla riscossione dell'imposta previsti dai regolamenti comunali: a prescindere dal fatto che gli stessi, come osservato dal Consiglio di Stato, sono conformi alle leggi di contabilità pubblica, si tratta di obblighi facilmente gestibili per qualsiasi operatore del settore e che comportano, in estrema sintesi, una mera separazione contabile degli incassi a titolo di imposta di soggiorno rispetto a quelli rivenienti dall'esercizio dell'attività di impresa, ai fini della relativa rendicontazione e del versamento nei confronti del Comune"*;

b) in secondo luogo, perché il Comune richiedente il parere non specifica in alcun modo in che cosa consisterebbero le spese de quibus, tanto da necessitare il prospettato ristoro;

c) in terzo luogo -e soprattutto- perché la modalità indicata per la realizzazione del ristoro medesimo, consistente nella detrazione dagli stessi importi riscossi a titolo di imposta di soggiorno, è sonoramente contrastante con la natura, che essa riveste, di "imposta di scopo", in quanto avente un vincolo di destinazione, essendo il relativo gettito finalizzato a finanziare interventi in materia di turismo, interventi a sostegno delle strutture ricettive, interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali nonché i servizi pubblici locali riguardanti gli interventi innanzi visti. Finalizzazione, quest'ultima -valga evidenziarlo- che garantisce alle medesime strutture ricettive un vantaggio che, seppur in modo mediato, si rivolge direttamente ad esse, consistendo appunto in interventi destinati al sostegno loro e del settore in cui esse operano.

Oltre a ciò, va viepiù rilevato che con la recentissima ordinanza delle SS.UU. Cass. Civ. n. 19654 del 24/7/2018, la Suprema Corte ha affermato la giurisdizione della Corte dei conti sulla responsabilità contabile dell'albergatore, quale "incaricato di un pubblico servizio" (per il Comune), relativamente ad un'attività (quella della riscossione dell'imposta di soggiorno) che è prevista dalla legge. In fattispecie, l'albergatore che aveva proposto ricorso innanzi alla Corte di Cassazione ex art. 41 c.p.c., aveva invocato le disposizioni dell'art. 23 Cost., il quale prevede che ogni "imposta" deve essere prevista dalla legge, che attenga ad una prestazione sia di "dare" che di "facere" (ipotesi, quest'ultima, che ricorre per l'attività di riscossione e riversamento del gestore delle strutture ricettive). In tale provvedimento, sembra descriversi, per l'attività di riscossione e riversamento della imposta di soggiorno, una sorta di vincolo conformativo dell'attività di gestore di struttura ricettiva, nel senso che l'attività medesima sarebbe connaturata a quella propria di albergatore, in quanto prevista dalla legge, il che condurrebbe senz'altro a escludere la possibilità di corrispondere un "compenso" ad hoc.

Escluso quest'ultimo, ossia una controprestazione in danaro (a carico dell'Ente pubblico) a fronte della prestazione della riscossione e del riversamento (da parte dell'albergatore), si deve pervenire alla conclusione secondo cui, allo stato, ovvero in assenza di una qualsivoglia norma primaria, o regolamentare (statale) di attuazione della disciplina della riscossione della più volte menzionata imposta di soggiorno, l'eventualità della previsione di un "rimborso spese" collegato alla sua gestione -fermo restando che non viene chiarito dall'Ente in cosa dovrebbe esattamente consistere il "ristoro" di cui si discorre nell'epigrafato parere- pertenga ad un'area coperta da "riserva di amministrazione", come tale rimessa alla discrezionalità propria dell'Ente, da esercitare secondo i ben noti canoni di "giustificatezza e ragionevolezza" che si pongono alla base dell'esercizio di ogni pubblica potestà, ivi compresa quella legislativa (ex art. 3 cost.), da esprimere mediante congrua ed adeguata motivazione, idonea ad indicare la compiutezza dell'acquisizione degli interessi da valutare e il loro pieno, effettivo, equo e razionale bilanciamento.

E' evidente, infatti, che un uso inappropriato del cennato potere discrezionale è suscettibile di determinare danno erariale da sottoporre a risarcimento, ovvero far incorrere in responsabilità amministrativo-contabile.

Fermo quanto sopra, è evidente che ove il Comune di Sorrento (NA) intenda comunque prevedere un "ristoro" delle spese menzionate nel quesito, ciò non potrà avvenire se non a carico del bilancio dello stesso Ente -e ovviamente di un capitolo non interferente con quello in cui confluisce il gettito dell'imposta di soggiorno al quale afferiscono i suindicati vincoli di destinazione- nonché a fronte di adeguata documentazione a riprova di tali spese e certamente non sulla base di una loro quantificazione effettuata in via del tutto presuntiva.

**P.Q.M.**

**la Corte dei conti**

**Sezione Regionale di Controllo per la Campania**

rende il richiesto parere nei termini esposti in motivazione.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, per il tramite del Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

Così deliberato in Napoli, nella camera di consiglio del 19 dicembre 2018.

Il Cons. Estensore  
Rossella Cassaneti

Il Presidente  
Fulvio Maria Longavita

Depositata in Segreteria il 19/12/2018

Il Direttore della Segreteria  
Dott. Mauro Grimaldi