Deliberazione n. 112/2018/QMIG

Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Carlo Greco	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere (relatore)
dott. Alberto Stancanelli	consigliere
dott. Federico Lorenzini	primo referendario

Adunanza del 31 luglio 2018
Richiesta di parere del Comune di Bologna

Visto l'art. 100, comma secondo, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

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

Visti la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 dell'11 giugno 2008;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Vista la legge della Regione Emilia-Romagna 9 ottobre 2009, n. 13, istitutiva del Consiglio delle autonomie locali;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 4 giugno 2009 n. 9/ SEZAUT/2009/INPR;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 19 febbraio 2014 n. 3/ SEZAUT/2014/QMIG;

Viste le deliberazioni delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 8 del 26

marzo 2010 e n. 54 del 17 novembre 2010;

Visto l'articolo 17, comma 31, del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

Visto l'articolo 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Vista la richiesta di parere avanzata dal Sindaco del Comune di Bologna, pervenuta per il tramite del Consiglio per le Autonomie locali dell'Emilia-Romagna in data 10 aprile 2018;

Vista la documentazione integrativa della richiesta di parere pervenuta dal Comune di Bologna in data 8 maggio 2018;

Visto il parere del gruppo di lavoro tecnico istituito presso il suddetto Consiglio per le Autonomie locali;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 54 del 27 luglio 2018, con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito nella camera di consiglio il relatore;

Considerato in

Fatto

Il Sindaco del Comune di Bologna, con riferimento alla disciplina dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha richiesto il parere della Sezione in merito al permanere degli obblighi in materia di resa del conto giudiziale in capo ai soggetti che incassano direttamente i canoni o corrispettivi del soggiorno (gestore della struttura ricettiva, soggetto che esercita attività di intermediazione immobiliare, soggetto che gestisce portali telematici) dopo l'emanazione dell'art. 4, comma 5-*ter*, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, secondo il quale "Il soggetto che incassa il canone o corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno…, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale".

Nel formulare la richiesta il Sindaco ha fatto presente come la disciplina delle locazioni brevi, introdotta dall'art. 4 del d.l. n. 50 a decorrere dal 1° giugno 2017, innovando la normativa dell'imposta di soggiorno contenuta nell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, individua nel soggetto che incassa il canone o il corrispettivo il responsabile del pagamento dell'imposta, adottando la medesima soluzione già sperimentata per l'imposta di sbarco prevista dal comma 3-*bis* del medesimo d.lgs. n. 23.

Relativamente alla individuazione della esatta portata del menzionato

comma 5-*ter* dell'art. 4 del d.l. n. 50, nell'istanza si fa presente come sembrerebbe non incompatibile con il dato normativo la tesi secondo la quale la norma comporti – nonostante la rubrica dell'articolo faccia testuale riferimento al regime fiscale delle locazioni brevi – una novità essenziale, individuando nel "soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi" il responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno (o del contributo di soggiorno di Roma capitale).

Tale tesi troverebbe supporto nella considerazione che nel citato comma 5-*ter*, a differenza di quanto avviene nei precedenti commi 5 e 5-*bis*, non è operato alcuno specifico richiamo al regime delle locazioni brevi come definite nei commi 1 e 3 del medesimo art. 4 del d.l. n. 50.

Sempre secondo quanto fatto presente nella richiesta di parere, a seguito dell'emanazione del citato art. 4 del d.l. n. 50 del 2017, il Comune di Bologna ha introdotto nel proprio regolamento sull'imposta di soggiorno l'art. 5-*bis*, concernente l'individuazione dei responsabili del pagamento dell'imposta e l'enunciazione dei loro obblighi, e ha confermato nell'art. 6-*bis* del regolamento l'obbligo in capo ai medesimi responsabili di presentazione all'Amministrazione del conto giudiziale quali agenti contabili, in conformità all'orientamento assunto dalla Corte dei conti con sentenza n. 22 del 2016 emanata dalla Sezioni riunite in sede giurisdizionale.

Ad oggi, pertanto, secondo quanto precisato, i soggetti che incassano direttamente i canoni o i corrispettivi del soggiorno (gestore della struttura ricettiva, soggetto che esercita attività di intermediazione immobiliare, soggetto che gestisce portali telematici), qualificati responsabili d'imposta *ex* art. 4, comma 5-*ter*, del d.l. n.50 del 2017 ed *ex* art. 5-*bis* del regolamento comunale, hanno l'obbligo di riversare al Comune, alle scadenze previste, l'imposta di soggiorno riscossa e, quali agenti contabili, l'obbligo di presentare all'Amministrazione comunale il conto giudiziale.

Ciò premesso il Comune chiede se, in considerazione della qualificazione di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno recata dall'art. 4, comma 5-ter, del citato d.l. n. 50, debba ritenersi permanere in capo ai soggetti che incassano direttamente i canoni o i corrispettivi di soggiorno (gestore della struttura ricettiva, soggetto che esercita l'intermediazione immobiliare, soggetto che gestisce il portale telematico) l'obbligo di resa del conto giudiziale.

Diritto

1. Ammissibilità soggettiva ed oggettiva.

1.1. L'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003 - disposizione che costituisce il fondamento normativo della funzione consultiva intestata alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti - attribuisce alle regioni e, tramite il consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche ai comuni, alle province e alle città metropolitane la facoltà di richiedere alla Corte dei conti pareri in materia di contabilità pubblica.

Preliminarmente, la Sezione è chiamata a verificare i profili di ammissibilità soggettiva (legittimazione dell'organo richiedente) e oggettiva (attinenza del quesito alla materia della contabilità pubblica, generalità ed astrattezza del quesito proposto, mancanza di interferenza con altre funzioni svolte dalla magistratura contabile o con giudizi pendenti presso la magistratura civile o amministrativa).

1.2. In relazione al primo profilo, la richiesta risulta ammissibile in quanto sottoscritta dal Sindaco, organo che ha la rappresentanza legale dell'Ente.

1.3. Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, si ritiene che, alla luce delle pronunce di orientamento generale delle Sezioni riunite (deliberazione 17 novembre 2010, n. 54) e della Sezione delle autonomie (*ex plurimis*, deliberazione n. 3/2014/SEZAUT), il quesito proposto abbia attinenza con la materia della contabilità pubblica, nei limiti in cui dalla diversa interpretazione dell'art. 4, comma 5-*ter*, del d.l. n. 50 del 2017 possano derivare effetti sugli equilibri di bilancio degli enti.

Al riguardo va, infatti, tenuto presente come la problematica prospettata, pur riguardante in linea generale una normativa di carattere tributario, quale l'imposta di soggiorno, come tale estranea alla funzione consultiva di cui all'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003, involga anche aspetti relativi agli adempimenti contabili cui sono tenuti i soggetti deputati alla riscossione e al versamento dell'imposta, circostanza questa che in passato ha indotto la Sezione regionale di controllo per il Veneto (deliberazione n. 19/2013/PAR) e questa Sezione regionale (deliberazione n. 96/2016/PAR) a esprimersi in materia.

La richiesta di parere, nei limiti descritti, è da considerarsi dunque ammissibile e può essere esaminata nel merito.

2. Merito

2.1 E' necessario, prima di trattare delle ulteriori implicazioni generate dalla formulazione dell'art. 4, comma 5-*ter*, del d.l. n. 50 del 2017, richiamare la disciplina contabile dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4, commi da 1 a 3, del d.lgs. n. 23 del 2011, come delineata dalla Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, con sentenza n. 22 depositata il 22 settembre 2016.

Con tale sentenza è stato affermato il seguente principio di diritto: "I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs n. 23/2011 – 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".

Le Sezioni riunite, con la citata sentenza, hanno dunque ritenuto che la riscossione dell'imposta determini di per sé l'obbligo di resa del conto giudiziale, essendo rimessa alla disciplina regolamentare locale o, in mancanza, a quella governativa, l'individuazione del soggetto onerato della resa del conto e la definizione della tipologia del conto richiesto, se di cassa o anche di diritto.

In sostanza, alla luce del citato indirizzo giurisprudenziale, si deve affermare che il rapporto tributario conseguente all'adozione dell'imposta di soggiorno intercorre tra il comune soggetto attivo e l'ospite della struttura ricettiva, mentre tra il comune medesimo e il gestore della struttura intercorre un rapporto di servizio di natura contabile funzionale alla riscossione e al suo riversamento all'ente impositore, riconducibile alla figura dell'agente contabile.

Tale impostazione trova conforto sia in una copiosa giurisprudenza amministrativa che ha costantemente affermato l'estraneità del gestore della struttura ricettiva al rapporto tributario e ha escluso la possibilità che lo stesso assolva alla funzione di sostituto d'imposta, affermandone la natura di agente contabile nel rapporto con il comune (da ultimo Cons. di Stato, Sez. V, sent. 27 novembre 2017, n.5545) sia, più recentemente, nella giurisprudenza penale (Cass. Sez. VI, sent. n. 32058 del 17 maggio 2018, dep. il 12 luglio 2018), che nel confermare la qualificazione di agente contabile del responsabile della struttura, ne ha affermato la responsabilità di cui all'art. 314 del c.p. (peculato) in caso di omesso versamento delle somme al comune.

2.2 Diversa disciplina ha avuto l'introduzione del contributo di sbarco, previsto per i comuni ubicati nelle isole minori dal comma 3-*bis* del medesimo art. 4 del d.lgs. n. 23, aggiunto dall'art. 4, comma 2-bis, del d.l. n. 16 del 2012 e poi sostituito dall'art. 33, comma 1, della legge n. 221 del 2015. In questo caso, infatti, il vettore che effettua il trasporto dei passeggeri riscuote il contributo insieme al prezzo del biglietto e assume la veste di responsabile del pagamento del tributo con diritto di rivalsa sul soggetto passivo. Il vettore, altresì, è tenuto alla presentazione della dichiarazione e agli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

2.3 La disciplina dell'imposta di soggiorno è stata oggetto di un ulteriore intervento nell'ambito del nuovo regime fiscale delle locazioni brevi introdotto dall'art. 4 del d.l. n. 50 del 2017.

La disposizione, nel qualificare le locazioni brevi come quelle relative ad abitazioni possedute da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di un'impresa, che abbiano durata non superiore a trenta giorni e vengano stipulate direttamente o attraverso intermediari immobiliari e portali telematici, ha previsto ai fini dell'imposizione sul reddito l'assoggettamento al regime della c.d. "cedolare secca" con l'aliquota del 21 per cento.

Specifiche disposizioni sono contenute nell'art. 4 con riguardo agli obblighi di comunicazione all'Amministrazione fiscale da parte degli intermediari dei dati relativi ai contratti conclusi, nonché agli obblighi di effettuazione della ritenuta del 21 per cento qualora i medesimi intermediari provvedano all'incasso dei canoni o dei corrispettivi.

2.4 Per quanto attiene all'imposta di soggiorno il comma 5-*ter* del menzionato art. 4 stabilisce che "Il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, 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, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale".

Ed è proprio la portata del riportato comma 5-*ter* che forma oggetto della richiesta di parere avanzata dal Comune di Bologna.

Al riguardo, come pure rilevato dall'Ente, si contrappongono due tesi. La prima ritiene che la nuova disposizione, che qualifica responsabile d'imposta il soggetto che incassa direttamente il canone o il corrispettivo, ovvero l'eventuale intermediario (sia esso esercente l'attività di intermediazione immobiliare o titolare di un portale telematico) quando provvede all'incasso del canone o del corrispettivo dovuto dall'ospite, concerna unicamente la fattispecie delle locazioni brevi. Non si estenda, pertanto, alle prestazioni di carattere alberghiero che pure danno luogo all'applicazione dell'imposta di soggiorno.

La seconda tesi, viceversa, individua nella previsione del ripetuto comma 5-*ter* una nuova disciplina generale del tributo, in forza della quale sarebbe sempre responsabile del tributo il gestore della struttura ricettiva che riscuote o l'eventuale intermediario. E ciò sia nell'ipotesi di attività imprenditoriale di

carattere alberghiero sia nell'ipotesi di locazione breve da parte di soggetto non imprenditore.

Le argomentazioni a favore della prima tesi fanno leva, sostanzialmente, sulla collocazione della disposizione, posta all'interno della specifica disciplina introdotta per le locazioni brevi. Ragioni di carattere sistematico, dunque, farebbero ritenere che con il citato comma 5-*ter* il legislatore non abbia voluto sovvertire l'intera disciplina prevista per la riscossione dell'imposta di soggiorno, incentrata sulla figura dell'agente contabile, ma si sia limitato a introdurre un regime derogatorio nella gestione dell'imposta, quando la stessa consegua a rapporti economici riconducibili alle locazioni di breve durata.

Di contro, chi ritiene che il comma 5-*ter* costituisca una norma di carattere generale applicabile a tutte le fattispecie assoggettate all'imposta di soggiorno, fa leva sul fatto che lo stesso, a differenza dei precedenti commi 5 e 5-*bis*, non contiene alcun richiamo espresso al regime fiscale delle locazioni brevi contenuto nei primi tre commi dell'art. 4.

Ne deriverebbe che l'intero sistema di riscossione e contabilizzazione dell'imposta sarebbe stato attratto nel regime del responsabile d'imposta, soggetto che risponde del pagamento del tributo solidalmente con il contribuente obbligato principale, nei cui confronti vanta il diritto di rivalsa (come nel caso del notaio o dello spedizioniere doganale), secondo la disciplina definita nell'art. 64, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Al riguardo la Sezione ritiene che ragioni di ordine sistematico connesse alla particolare collocazione della norma facciano ritenere la previsione contenuta nell'art. 4, comma 5-*ter*, del d.l. n. 50 riferita unicamente al regime delle locazioni brevi.

Tale soluzione, tuttavia, desta perplessità ove si consideri che la disciplina dell'imposta di soggiorno così interpretata darebbe luogo ad evidenti illogicità qualificando colui che riscuote il canone o il corrispettivo, sia esso diretto gestore della struttura ricettiva o intermediario, responsabile dell'imposta nel caso delle locazioni brevi e agente contabile negli altri casi, più specificamente riconducibili all'attività alberghiera, che pure danno luogo al presupposto tributario.

In altri termini, nel caso di locazioni brevi, come tali necessariamente operate da soggetti che non svolgono attività imprenditoriali, sussisterebbe la figura del responsabile d'imposta anche quando la riscossione sia operata direttamente e non per il tramite di operatori professionali, mentre nel caso di attività ricettive imprenditoriali (alberghi, pensioni, locande, affittacamere, bed &

breakfast professionali, campeggi, villaggi turistici, ecc.) non ricorrerebbe tale fattispecie ma quella dell'agente contabile.

Si tratta di un quadro normativo poco convincente, ove si consideri che nel sistema tributario la figura del responsabile d'imposta si associa ordinariamente allo svolgimento di attività professionalmente o imprenditorialmente organizzate (notaio, spedizioniere).

P.Q.M.

Considerata la rilevanza generale della questione e le evidenti implicazioni che la stessa presenta anche rispetto alle attribuzioni delle Sezioni regionali giurisdizionali in materia di esame dei conti giudiziali, la Sezione ritiene opportuno sospendere ogni pronunciamento in merito e rimettere gli atti al Presidente della Corte dei conti, affinché valuti la possibilità di una pronuncia di orientamento generale da parte delle Sezioni riunite ai sensi dell'art. 17, comma 31, del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, qualora riconosca che la problematica prospettata integri una questione di massima di particolare rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

Dispone

- che, a cura della Segreteria di questa Sezione regionale di controllo, copia della presente deliberazione sia trasmessa - mediante posta elettronica certificata – all'Ufficio di Presidenza della Corte dei conti, al Sindaco del Comune di Bologna e al Presidente del Consiglio delle autonomie locali dell'Emilia-Romagna;
- che l'originale della presente pronuncia resti depositato presso la predetta Segreteria.

Così deliberato in Bologna, nell'adunanza del 31 luglio 2018.

Il presidente
f.to (Carlo Greco)

Il relatore
f.to (Massimo Romano)

Depositata in Segreteria il 31 luglio 2018

Per il direttore di segreteria
f.to (Elisa Grazia)