



CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per la Liguria

composta dai magistrati:

dott.ssa Maria Teresa POLVERINO	Presidente
dott. Alessandro VISCONTI	Consigliere (Relatore)
dott.ssa Elisabetta CONTE	Primo Referendario
dott.ssa Federica LELLI	Referendario
dott. Massimiliano MAITINO	Referendario

nelle camere di consiglio del 9 e del 12 Febbraio 2024

Richiesta di parere del Comune di Finale Ligure (SV)

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

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

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei Conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, e successive modificazioni;

VISTO l'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la nota trasmessa dal Consiglio delle Autonomie Locali in data 19 gennaio 2024, Prot. N. 6, acquisita al protocollo di questa Sezione n. 434 del 22 gennaio 2024 con la quale viene formulata la richiesta di parere in favore del Comune di Finale Ligure (SV);

VISTA l'ordinanza n. 8/2024 con cui è stata deferita la questione all'esame collegiale della Sezione;

UDITO, nelle suddette camere di consiglio, il magistrato relatore, dott. Alessandro Visconti;

IN FATTO

Il Comune di Finale Ligure ha trasmesso una richiesta di parere ai sensi dell'art. 7 comma 8 della

legge n.131/2003 in ordine *“alla finanziabilità mediante imposta di soggiorno di servizi pluriennali, acquisiti dall'Amministrazione Comunale, afferenti il settore turistico, attraverso l'impiego delle entrate vincolate in questione che, con buona presunzione, stante il trend costantemente registrato negli anni di applicazione dell'imposta, potranno essere plausibilmente conseguite negli esercizi futuri”*.

Sul punto l'Ente Locale ritiene che la fattispecie concreta possa essere ricondotta alla previsione di cui all'art. 4, c. 1, nel senso che *“stante il trend costante delle riscossioni / versamenti dell'imposta di soggiorno negli anni di applicazione della stessa, si ritiene di poter finanziare, nonostante l'accertamento per cassa dell'entrata, interventi in materia di turismo, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali in esercizi successivi rispetto a quello in corso e quindi a seguito dell'assunzione di impegni pluriennali, purché il valore delle commesse finanziate sia prudenzialmente quantificato di modo da ritenersi ampiamente coperto dalle entrate storiche riscosse, nella piena salvaguardia degli equilibri di bilancio”*.

IN DIRITTO

1. Sull'ammissibilità della richiesta

In via preliminare la Sezione è tenuta a verificare l'ammissibilità della richiesta in relazione alla concomitante sussistenza dei presupposti di carattere soggettivo e oggettivo richiesti dalla legge.

A tale riguardo deve richiamarsi anzitutto l'art. 7, comma 8 della legge n. 131/2003 secondo il quale *“le Regioni possono richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma, tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città Metropolitane”*.

In base a consolidata giurisprudenza di questa Corte, ai fini dell'ammissibilità della richiesta, devono sussistere contestualmente le seguenti condizioni:

- la richiesta deve essere formulata dall'organo politico di vertice e rappresentante legale degli enti legittimati alla richiesta (ammissibilità in senso soggettivo);
- il quesito deve rientrare esclusivamente nella materia della contabilità pubblica, che può assumere un ambito limitato alla normativa 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 e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli e non può ampliarsi a tal punto da ricomprendere qualsivoglia attività degli enti che abbia, comunque, riflessi di

natura finanziaria, comportando, direttamente o indirettamente, una spesa (ammissibilità in senso oggettivo).

1.1. Sull'ammissibilità in senso soggettivo

La richiesta di parere risulta ammissibile sotto l'aspetto soggettivo in quanto sottoscritta dal Sindaco del Comune, organo legittimato a rappresentare l'ente.

1.2. Sull'ammissibilità in senso oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, deve essere verificata:

- l'attinenza della questione alla materia della *"contabilità pubblica"* così come ormai uniformemente delineata sia dalle Sezioni Riunite (v. Deliberazione n. 54/CONTR del 17 novembre 2010) che dalla Sezione Autonomie (v. deliberazione n. 5/AUT/2006, n. 9/SEZAUT/2009 e n. 3/SEZAUT/2014/QMIG, n.17/2020/QMIG e nn. 5,9,14/2022/QMIG);
- la generalità e l'astrattezza della questione;
- non interferenza con altre funzioni intestate alla Corte o altri organi giurisdizionali.

Con riferimento al primo aspetto, la Corte ha affermato che la *"nozione di contabilità pubblica"*, pur assumendo, tendenzialmente, *"un ambito limitato alla normativa 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 e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli"* (deliberazione 5/AUT/2006), non può non involgere – pena l'incompletezza della funzione consultiva delle Sezioni regionali – quelle questioni che risultino connesse *"alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica (...) contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui pertinenti equilibri di bilancio"* (v. deliberazione n. 54/CONTR/2010).

Ne consegue che, nella materia della *"contabilità pubblica"*, ben possono essere fatte rientrare le questioni inerenti all'acquisizione delle entrate e alla gestione delle spese, nonché il collocamento delle stesse all'interno del bilancio dell'Ente.

Il quesito posto dal Comune di Finale Ligure, per questo primo profilo, è ritenersi quindi ammissibile perché concerne entrambi gli aspetti sopra indicati.

Riguardo al secondo profilo oggettivo di ammissibilità è bene rammentare che sono ammissibili solo i quesiti di carattere generale che si prestino ad essere considerati in astratto con la conseguente esclusione di casi/atti concreti che implicino valutazioni su comportamenti

amministrativi già compiuti o su provvedimenti già adottati. Diversamente la funzione consultiva della Corte si tradurrebbe in una inammissibile funzione di controllo preventivo e in una ingerenza nella concreta attività dell'Ente nonché, in ultima analisi, in una compartecipazione all'amministrazione attiva, incompatibile con la posizione di terziarietà ed indipendenza riconosciuta alla Corte dei conti. In tale prospettiva, si richiama il costante orientamento espresso dal giudice contabile alla stregua del quale la funzione consultiva non può risolversi in una surrettizia modalità di co-amministrazione, rimettendo all'Ente ogni valutazione in ordine a scelte eminentemente discrezionali (v. *ex multis*, deliberazione della Sezione regionale di controllo per le Marche n. 21/2012/PAR).

Per le ragioni sopra esposte il Collegio rileva pertanto che la questione posta dal Comune di Finale Ligure risulta formulata in termini generali ed astratti e rappresenta altresì un tema di interesse generale per le autonomie territoriali.

Da ultimo il Collegio ritiene sussistere il terzo requisito di ammissibilità oggettiva del quesito stante il fatto che lo stesso non implica interferenza della valutazione con altre funzioni intestate alla stessa Corte dei conti, ad altri organi giurisdizionali o a soggetti pubblici aventi funzioni di controllo o consulenza in determinate materie.

2. Sul merito del quesito posto dal Comune di Finale Ligure

Come già anticipato in fatto il Comune istante - dato atto che, fatto salvo il periodo della pandemia, i flussi finanziari derivanti dal versamento dell'imposta di soggiorno, sin dal momento d'istituzione dell'imposta stessa, hanno sempre avuto una tendenza costante - chiede se è possibile, tramite detti flussi presunti, finanziare *"interventi in materia di turismo nonché interventi di manutenzione/ fruizione/ recupero dei beni culturali/ambientali locali e dei relativi servizi pubblici locali"* in esercizi successivi rispetto a quello in corso. Il tutto a seguito dell'assunzione di impegni pluriennali ove *"il valore delle commesse finanziate verrebbe prudenzialmente quantificato in modo tale da ritenersi ampiamente coperto dalle entrate storiche riscosse"*.

Per rispondere al quesito occorre preliminarmente esaminare:

- le prescrizioni dettate dall'art. 4 comma 1 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 recante *"disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi contabili delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro enti ed organismi"* come declinate nella normativa regionale della Liguria e locale del Comune di Finale Ligure;
- i principi contabili che investono il caso di specie con particolare riferimento al c.d. *"principio della competenza finanziaria"*.

2.1. L'imposta di soggiorno nella normativa nazionale, regionale e locale

2.1.1. L'imposta di soggiorno - introdotta per la prima volta nel nostro ordinamento con Legge 11 dicembre 1910, n. 863 - riguardava inizialmente solo i comuni nel cui territorio si trovavano stazioni termali, climatiche e balneari.

Successivamente, a seguito dell'entrata in vigore del r.d.l. 14 settembre 1938, n. 1926, la possibilità di istituire l'imposta di soggiorno veniva estesa anche a tutte le località turistiche.

A partire dal 1° gennaio 1989 detta imposta veniva tuttavia abrogata (v. art. 10 d.l. 2 marzo 1989, n. 66) per poi essere reintrodotta nell'ambito della riforma fiscale in senso federale dello Stato, per assicurare agli enti locali entrate finanziarie proprie, in linea con quanto stabilito dall'art. 119 Cost., come modificato dalla riforma del titolo V (l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3).

In un primo momento l'imposta di soggiorno veniva prevista per il solo Comune di Roma (v. art. 14 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78).

In seguito, con l'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, la facoltà di introdurre l'imposta di soggiorno, con un limite massimo di euro 5,00 per pernottamento, veniva data a tutti i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni ed i comuni inclusi negli elenchi regionali delle *"località turistiche e delle città d'arte"*.

Nello specifico tale disposizione recita esattamente quanto segue: *"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 rifiuti"*.

Da ultimo - con il c. 5-ter dell'art. 4 del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96 - l'imposta di soggiorno è stata estesa anche alle c.d. *"locazioni brevi"* cioè ai *"contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione"*.

immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contratto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”.

In definitiva l'imposta in argomento contribuisce a realizzare la fiscalità comunale insieme agli altri tributi, quali l'imposta municipale propria (Imu), la tassa sui rifiuti (Tari), la tassa e il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap-Cosap), il tributo per i servizi indivisibili (Tasi), l'imposta sulla pubblicità, l'imposta di scopo, nell'ambito del principio di sussidiarietà verticale, attuativo della riforma fiscale in senso federale dello Stato.

2.1.2. Per altro aspetto si segnala che - ai sensi del comma 3 dell'articolo 4 del d.lgs. n. 23/11 - entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto stesso avrebbe dovuto essere adottato un regolamento recante la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno, che non è poi stato emanato e di conseguenza, diverse amministrazioni - esercitando una facoltà espressamente prevista dalla norma - si sono regolate autonomamente.

2.1.3. Nella Regione Liguria - in assenza di regolamento - è stata quindi emanata la legge regionale n. 32 del 12 novembre 2014 e ss.mm.ii. (recante il *“Testo Unico in materia di strutture turistico ricettive e norme in materie di imprese turistiche”*) nel quale sono stati individuati e definiti gli ambiti di applicazione dell'imposta di soggiorno.

Successivamente il Comune di Finale Ligure - con Delibera di Consiglio Comunale n. 128 del 21 dicembre 2017 - ha istituito l'imposta di soggiorno a carico di coloro che pernottano nelle strutture ricettive situate sul territorio adottando al contempo il relativo regolamento.

2.1.4. Riguardo invece alle finalità dell'imposta in argomento si osserva come la stessa abbia una destinazione vincolata volta a garantire un più economico perseguimento dei fini istituzionali.

In particolare, l'art. 4, comma 1 della legge 23/2011 dispone che il gettito d'imposta di soggiorno sia destinato esclusivamente a finanziare interventi in materia di turismo e promozione della città, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei servizi pubblici locali finalizzati al turismo ed alla cultura.

Al riguardo si richiama la recente deliberazione n. 52/2023/PAR espressa dalla Corte dei conti sez. contr. Veneto che, riassumendo altri analoghi orientamenti, ha chiarito che l'imposta di soggiorno configura una *"imposta di scopo"*, basata, cioè, sulla correlazione prelievo beneficio e diretta a determinare un miglior livello di accettazione del sacrificio richiesto. In altri termini, l'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 finalizza l'impiego del gettito ottenuto dall'imposta esclusivamente per il finanziamento diretto ed immediato di interventi nel settore del turismo e di interventi ad esso connessi, mediante la previsione di un vincolo di destinazione incombente sulla relativa entrata. L'esistenza di siffatto vincolo implica evidentemente che, nel bilancio dell'ente, tale entrata debba essere correlata esclusivamente a spese della tipologia indicata dal legislatore e non ad altre. Diversamente, il vincolo, di origine normativa, verrebbe disatteso e, dunque, violato. La suesposta premessa, fondata sull'esame della norma che prevede e disciplina l'imposta di soggiorno non può che condurre alla esclusione della possibilità prospettata dall'ente di utilizzare, alla stregua di entrate afferenti alla fiscalità generale, l'imposta medesima, collegata, invece, ad impieghi vincolati" (si veda, più in generale, anche Corte dei conti, sez. controllo Veneto, delib. 172/2015/PAR cit.). Nella medesima prospettiva (Corte dei conti, sez. controllo Campania, delib. n. 114/2018/PAR) viene riusata la riconducibilità al predetto vincolo normativo di scopo delle fattispecie connotate soltanto da una sorta di connessione per accessorietà alla materia del turismo, ove lo scopo turistico si atteggi a requisito soltanto eventualmente riflesso dell'attività che si intende finanziare con l'imposta di soggiorno.

- 2.1.5.** Da ultimo si rammenta che l'art. 180 comma 3 del d.l. n. 34/2020, introducendo un nuovo comma 1-bis all'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, ha attribuito la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi. Inoltre, le novelle, sia nel caso delle strutture ricettive, sia nel caso delle locazioni brevi, pongono in capo a tale soggetto responsabile la presentazione della dichiarazione. Tale 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.

Al riguardo il locale regolamento di Finale Ligure, in conformità a quanto stabilito dalla richiamata normativa, ha quindi previsto:

- all'art. 7 che *"entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo"* i soggetti obbligati *"devono presentare al Comune esclusivamente per via telematica la dichiarazione annuale cumulativa riferita*

all'anno precedente secondo le modalità indicate con decreto Ministero economia e finanze”;

- all’art. 8 che *“il versamento a favore del Comune, avente ad oggetto quanto dovuto a titolo di imposta nel periodo di riferimento, è effettuato: entro il 16 luglio per il trimestre aprile – giugno; entro il 16 settembre per il bimestre luglio - agosto ed entro il 16 novembre per il bimestre settembre”*

Chiarito quanto sopra appare evidente come l’imposta in questione diventi:

- certa nella sua effettiva entità solo all’atto della dichiarazione di cui al citato art. 7 del locale regolamento;
- esigibile per l’importo riportato nella pregressa dichiarazione solo nei termini di cui all’art. 8 del locale regolamento.

2.2. I principi contabili della contabilità pubblica armonizzata – il principio di competenza finanziaria potenziata

2.2.1. Il bilancio – bene pubblico che configura il fulcro della materia della contabilità pubblica – nel riportare il c.d. *“risultato di amministrazione”* (avanzo o disavanzo, se negativo) indica il saldo differenziale tra i debiti e i crediti che finanziano il ciclo della spesa dell’ente territoriale.

Più precisamente il *“risultato di amministrazione”* è costituito dal fondo cassa al 31 dicembre più i residui attivi meno i residui passivi ed il fondo pluriennale vincolato per spese.

Gli enti territoriali non possono ripianare l’eventuale disavanzo ricorrendo all’indebitamento e possono indebitarsi solo per spese d’investimento, secondo quanto disposto dall’articolo 119 comma 6 della Costituzione.

Per la redazione dei bilanci gli enti territoriali devono attenersi a delle regole contabili uniformi definite all’interno del d.lgs. 118/2011 recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi contabili delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro enti ed organismi”*.

2.2.2. Per la parte che qui interessa si osserva come il d.lgs. n.118/2011 (v. allegato 1 punto 16) abbia introdotto il *“principio della competenza finanziaria”* definendone i relativi caratteri come segue:

“Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

..omissis...

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È **esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future** in quanto ciò darebbe luogo ad un’anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell’effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell’entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell’esercizio finanziario.

..omissis...”

La stessa definizione di fondo pluriennale vincolato, di cui al punto 5.4.1 dell’allegato A/2 conferma che il predetto fondo sia “(...) un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata.”.

Tenuto conto di quanto sopra complessivamente esposto, l’assunzione di un impegno di spesa pluriennale volto a finanziare appalti di servizi deve essere conforme al richiamato *principio di competenza finanziaria* (come ora sancito dal d.lgs. n.118/2011).

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Liguria rende il parere nei termini suindicati.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa a cura del funzionario preposto all’attività di supporto della Sezione, al Sindaco del Comune richiedente.

Genova, così deciso nelle camere di consiglio del 9 e 12 febbraio 2024 tenute da remoto.

Il Magistrato relatore

(Alessandro Visconti)



ALESSANDRO
VISCONTI
19.02.2024
14:24:42
GMT+01:00

Il Presidente

(Maria Teresa Polverino)



MARIA
TERESA
POLVERINO
CORTE DEI
CONTI
19.02.2024
13:38:22
GMT+00:00

Depositato in segreteria il 19 febbraio 2024

Il Funzionario preposto

(Antonella Sfettina)



ANTONELLA
SFETTINA
19.02.2024
14:44:10
GMT+01:00