

5. 2012

maggio  
agosto

Rivista italiana di

# Diritto del turismo

Contratto di viaggio  
e danni alla persona:  
illegittimo il limite  
risarcitorio

L'imposta di soggiorno  
al vaglio del giudice  
amministrativo

L'applicazione  
delle regole comunitarie  
nel trasporto aereo

FrancoAngeli

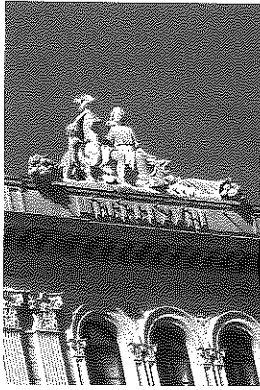


FrancoAngeli srl, V.le Monza 106 - 20127 Milano - Poste Italiane Spa Sped. in Abb. Post. - D.L. 353/2003 (con. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1 DCB Milano - Il quadrimestre 2012

ISSN 2039-9022

€ 50,00 R123.5.2012

 **FrancoAngeli**  
La passione per le conoscenze



# Sommario Table of Contents

IN COPERTINA:  
*Gruppo scultoreo,  
Trieste*

Rivista italiana di  
**Diritto  
del turismo**  
5.2012  
Maggio-agosto

---

## *Temi/Themes*

5

POLITICA DEI TRASPORTI/*TRANSPORT POLICY*

**La disciplina dei diritti aeroportuali: la direttiva 2009/12/CE e il recepimento in Italia -  
Regulation of airport charges: Directive 2009/12/EC and its implementation in Italy**  
Margherita Colangelo

---

## *Decisioni/Decisions*

15

CONTRATTO DI TRASPORTO/*CONTRACT OF TRANSPORT*

**La nozione di "circostanze eccezionali" nell'ambito del Reg. (CE) n. 261/2004 - The meaning  
of "extraordinary circumstances" according to Reg. (EC) n. 261/2004**  
Corte di Giustizia CE, 12 maggio 2011, in causa C-294/10  
Il commento di Elena Orrù

CONTRATTO DI VIAGGIO/*TRAVEL CONTRACT*

30

**Contratto di viaggio e danni alla persona: la limitazione risarcitoria è costituzionalmente  
illegittima - Un doppio commento - Travel contract and personal injury: face to the Constitution  
the limitation of liability it's illegal - A double reflexion**  
Corte costituzionale, 30 marzo 2012, n. 75  
Il commento di Chiara Alvisi  
Il commento di Giorgia Tassoni

STRUTTURE RICETTIVE/*HOSPITALITY*

48

**La vocazione turistica delle case per vacanza tra giudice amministrativo e legislatore -  
The tourist destination of holiday homes between administrative courts and the legislator**  
Cons. Stato, sez. IV, 31 luglio 2011, n. 7288  
Il commento di Assunta Nocerino Grisotti

PAESAGGIO/*LANDSCAPE*

59

**Procedimento di riesame dell'autorizzazione paesaggistica e comunicazione di avvio  
del procedimento amministrativo - Landscape permission and announcement of proceedings  
for annulment**  
Cons. Stato, sez. VI, 30 agosto 2011, n. 4841  
Il commento di Valentina Prudente

TRIBUTI/*TAX*

69

**La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza  
amministrativa - The new Italian tourism tax and the first lines of administrative justice**  
TAR Toscana, 24 novembre 2011, n. 1808  
Il commento di Caterina Verrigni

**Guida turistica. La natura della competenza nell'ordinamento della Regione Siciliana -  
Tourist guide. The nature of the competence in the Sicilian legal system**

TAR Sicilia, sezione staccata di Catania (Sezione Quarta), 10 gennaio 2012, n. 984/2011,  
10 gennaio 2012, n. 1172, e 10 gennaio 2012, n. 3227/2011

Il commento di Lidianna Degrassi

**Responsabilità del gestore di una piscina e segnaletica di sicurezza - Manager of a swimming  
pool liability and safety signs**

Cass. civ., sez. III, 2 marzo 2011, n. 5086

Il commento di Nicola Soldati

---

**Commenti/Comments**

**Rassegne/Reports**

**Le competenze nel turismo: dal dettato costituzionale alla governance del comparto -**

*Competences in tourism: from constitutional law to the governance of the field*

Magda Antonioli Corigliano, Luisa Nicotera

---

**Casi e materiali/Cases and materials**

**Il protocollo di conciliazione tra ASTOI Confindustria viaggi e le Associazioni  
dei consumatori: la risoluzione alternativa delle controversie non passa solo attraverso  
la mediazione obbligatoria - The protocol for conciliation between ASTOI Travel Confederation  
and the Associations of consumer: ADR and compulsory mediation**

Il commento di Alessio Costantini

---

**Osservatori/Observatories**

**Osservatorio di diritto internazionale e dell'Unione europea - Observatory of international  
and European Union Law**

A cura del Centro di Documentazione e Ricerche sull'Unione europea - Università di Modena e Reggio Emilia

**Osservatorio regionale - Regional Observatory**

A cura della Commissione Interregionale Turismo della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome

**Osservatorio antitrust - Antitrust Observatory**

A cura di Margherita Lazzara e Salvatore Bosa - Università degli Studi di Catania

**Osservatorio tributario: legislazione, giurisprudenza e prassi - Tax Law Observatory:**

*Legislation, Decisions and Praxis*

Coordinato da Lorenzo del Federico

## La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa

The new Italian tourism tax and the first lines of administrative justice

Caterina Verrigni

**T.A.R. Toscana, 24 novembre 2011, n. 1808 – Pres. Testori – Rel. Giani – Confindustria Firenze e altri c. Comune di Firenze**

Imposta di soggiorno – Regolamento comunale istitutivo – Impugnazione – Gestori strutture ricettive e loro associazioni – Interesse a ricorrere – Sussistenza – Limiti.  
(Artt. 4 e 14, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – artt. 2 e 12, l. 5 maggio 2009, n. 42 – art. 52, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – art. 23, Cost. – art. 3, l. n. 212/2000)

*In tema di imposta di soggiorno, ai gestori di strutture ricettive e alle loro associazioni va riconosciuta, in linea di principio, l'interesse ad impugnare il regolamento ma solo limitatamente ai profili, per essi, di specifico rilievo.*

Imposta di soggiorno – Regolamento comunale istitutivo – Impugnazione – Gestori strutture ricettive e loro associazioni – art. 52, 2 co., d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Inosservanza dei termini – Illegittimità – Non sussiste.  
(Artt. 4 e 14, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – artt. 2 e 12, l. 5 maggio 2009, n. 42 – art. 52, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – art. 23, Cost. – Art. 3, l. n. 212/2000)

*In relazione al regolamento istitutivo dell'imposta di soggiorno non è configurabile la violazione dell'art. 52, 2 co., d.lgs. n. 446/1997, per inosservanza dei termini ivi previsti, in quanto deve ritenersi, in merito, introdotta una deroga da parte del d.lgs. n. 23/2011, che ha consentito alle amministrazioni comunali di istituire il tributo.*

Imposta di soggiorno – Regolamento comunale – Impugnazione – Gestori strutture ricettive e loro associazioni – Responsabilità dei gestori – Violazione riserva di legge ex art. 23, Cost. – Non sussiste.  
(Artt. 4 e 14, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – artt. 2 e 12, l. 5 maggio 2009, n. 42 – art. 52, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – art. 23, Cost. – art. 3, l. n. 212/2000)

*La norma del regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno che pone una responsabilità in capo ai gestori delle strutture ricettive non può ritenersi contrastante con il principio di legalità, ex art. 23 Cost., in quanto tale responsabilità non è configurabile come una responsabilità coattiva, essendo priva di rilevanza sanzionatoria.*

Imposta di soggiorno – Regolamento comunale istitutivo – Impugnazione – Gestori strutture ricettive e loro associazioni – Violazione art. 3, l. 27 luglio 2000, n. 212 – Interesse a ricorrere – Non sussiste.  
(Artt. 4 e 14, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – artt. 2 e 12, l. 5 maggio 2009, n. 42 – art. 52, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – art. 23, Cost. – Art. 3, l. n. 212/2000).

*La norma di cui all'art. 3, l. n. 212/2000, in base alla quale "le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti" pone una garanzia in favore dei soggetti passivi delle imposte; conseguentemente deve essere dichiarata inammissibile, per carenza di interesse, l'impugnazione proposta dai gestori di strutture ricettive e dalle loro associazioni, avverso il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno.*

## Svolgimento del processo

Con l'atto introduttivo del giudizio i ricorrenti – tutti albergatori fiorentini nonché associazioni di categoria che li rappresentano – impugnano il “Regolamento comunale sull'imposta di soggiorno nella città di Firenze”, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 230/33 del 20 giugno 2011, e gli atti ad esso correlati, ritenendolo illegittimo sotto numerosi profili.

In particolare i ricorrenti formulano, nei confronti degli atti gravati, le seguenti censure:

- 1 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 della legge 5 maggio 2009, n. 42; Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 52 d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997; Violazione e/o falsa applicazione art. 3 della legge n. 212 del 27 luglio 2000; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 della Costituzione. Eccesso di potere per carenza dei presupposti e per illogicità manifesta”. I ricorrenti censurano in primo luogo l'art. 2 del gravato Regolamento comunale laddove prevede che “l'applicazione dell'imposta decorre dal 1° luglio 2011”, ritenendo che tale tempestiva entrata in vigore della nuova imposta contrasti con l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997 (richiamato dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011), a mente del quale i regolamenti degli enti locali di disciplina delle loro entrate “non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo” a quello di adozione dei regolamenti stessi. Conferma al principio che l'imposizione tributaria deve essere tendenzialmente correlata alla successiva annualità d'imposta i ricorrenti traggono altresì dalla legge n. 212 del 2000 (richiamata dalla legge n. 42 del 2009).
- 2 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione e o falsa applicazione art. 3 legge n. 241 del 1990; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, per illogicità manifesta e per violazione del principio di buon andamento della p.a., nonché dei principi posti a tutela del contribuente in materia di efficacia delle legge tributarie nel tempo. Violazione del principio di leale collaborazione tra enti nel conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica”. I ricorrenti evidenziano che l'art. 2 della legge n. 42 del 2009 – legge delega attuata poi con il decreto legislativo n. 23 del 2011 – richiama espressamente tra i principi e criteri direttivi il rispetto dello Statuto del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000, il cui art. 3 stabilisce che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico del contribuente anteriori a sessanta giorni dallo loro entrata in vigore. Tali previsioni sarebbero violate dalla tempestiva entrata in vigore del Regolamento gravato.
- 3 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione e o falsa applicazione art. 10 e 11 d.lgs. n. 79 del 2011; Violazione art. 35 della legge regionale Toscana n. 42 del 2000 e relativo regolamento approvato con DPGR 23.4.2001, n. 18/R; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, illogicità manifesta”. I ricorrenti evidenziano come il Regolamento gravato si ponga in contrasto con i principi di progressività e di capacità contributiva e con la “gradualità in proporzione al prezzo” stabilita dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 laddove l'imposta da pagare è correlata alle “stelle” o “spighe” della struttura alberghiera e non al prezzo pagato dal cliente.
- 4 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 64 DPR 600 del 1973; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti e per violazione del principio di riserva di legge. Perplessità manifesta”. I ricorrenti censurano l'art. 3 del Regolamento gravato laddove pone in capo al gestore della struttura ricettiva la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari, violando la riserva di legge vigente in materia.
- 5 – Violazione e/o falsa applicazione art. 4 e 14 del d.lgs. n. 23 del 2011; Violazione e/o falsa applicazione artt. 2 e 12 legge n. 42 del 2009; Violazione e/o falsa applicazione art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997; Violazione e o falsa applicazione del d.lgs. n. 196 del 2003; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti; violazione del principio di trasparenza e buon andamento dell'azione amministrativa. Violazione del principio di leale collaborazione tra enti”. I ricorrenti censurano l'art. 7 del regolamento gravato laddove impone agli albergatori gravosi adempimenti che riguardano delicati profili pubblicistici di gestione delle entrate tributarie, anche in violazione di regole di tutela della privacy.

6 – “Violazione e/o falsa applicazione art. 12 legge n. 42 del 2009; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, violazione del principio di trasparenza e buon andamento dell’azione amministrativa”. I ricorrenti contestano che l’Amministrazione comunale abbia sì proceduto a sentire le associazioni di categoria coinvolte, senza tuttavia tener conto dei loro rilievi né motivare in alcun modo su di essi.

7 – Violazione e/o falsa applicazione art. 12 legge n. 42 del 2009; Violazione artt. 23, 53, 97, 117, 119 Cost. Eccesso di potere per carenza dei presupposti, violazione del principio di trasparenza e buon andamento dell’azione amministrativa. Sviamento di potere”. Si contesta il mancato rispetto della natura propria di tassa di scopo che ha il tributo in esame, con finalizzazione del suo ricavato a obiettivi che non paiono coerenti con le finalizzazioni stabilite dalla legge.

Il Comune di Firenze si è costituito in giudizio per resistere al gravame eccependo altresì l’inammissibilità dell’impugnazione per carenza d’interesse, sul duplice rilievo che solo gli ospiti delle strutture ricettive sono incisi dalla imposizione fiscale (non ricavando quindi i ricorrenti una utilità dal suo annullamento) e che il gettito dell’imposta è destinato al finanziamento dei servizi correlati al turismo (con il risultato che l’annullamento della stessa si tradurrebbe in un pregiudizio per i ricorrenti).

La Sezione, con ordinanza n. 779 del 14 luglio 2011 ha respinto la domanda di sospensione dell’atto gravato, e il Consiglio di Stato, sez. V, con ordinanza n. 3960 del 14 settembre 2011, ha respinto l’appello avverso il provvedimento cautelare di primo grado.

La causa è stata chiamata alla pubblica udienza del giorno 9 novembre 2011, relatore il cons. Riccardo Giani, ove sono stati sentiti i difensori comparsi, come da verbale. Il difensore di parte ricorrente, oltre a insistere nelle proprie tesi difensive, ha dato atto della rinuncia di uno dei plurimi attori, cioè di CNA Firenze, depositando nota in tal senso con allegati. Dopo la discussione la causa è stata trattenuta dal Collegio per la decisione.

### Motivi della decisione

1 – Preliminarmente il Collegio, preso atto della rinuncia all’intrapresa azione giudiziaria da parte di CNA Firenze, come da dichiarazione resa in sede di discussione orale e da nota depositata in udienza, dichiara estinto per rinuncia il ricorso, limitatamente alla posizione di CNA Firenze, ex art. 35, comma 2, lett. c) c.p.a.

2 – Il Comune, nei propri scritti difensivi, ha eccepito la inammissibilità dell’intero ricorso per carenza d’interesse, sul duplice rilievo che sono gli ospiti delle strutture alberghiere ad essere incisi dalla istituita tassa di soggiorno, e non gli albergatori, e che essendo la nuova imposizione fiscale destinata al finanziamento dei servizi correlati al turismo la sua eliminazione finirebbe per tradursi in un pregiudizio per i ricorrenti che dal turismo traggono vantaggio.

I ricorrenti contestano la fondatezza della eccezione comunale, sotto più profili. In primo luogo rilevano che è lo stesso art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011, cioè la norma istitutiva dell’imposta, a prevedere che il regolamento comunale sia adottato “sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive”, in tal modo attribuendo una differenziazione e qualificazione alla posizione soggettiva degli albergatori, che sono quindi portatori di un interesse giuridicamente rilevante a contestare il regolamento comunale adottato. In secondo luogo, i ricorrenti pongono in luce come il gravato regolamento comunale impone significativi oneri e responsabilità a carico degli albergatori, che anche in quest’ottica hanno un interesse differenziato a contestarlo in sede giudiziaria. Infine la istituita imposta, aggravando i costi del soggiorno in città, può comportare una flessione della presenza turistica, raducando anche per questa via un interesse degli albergatori a resistere alla sua istituzione.

2.1 – In punto di eccezione di carenza d’interesse il Collegio rileva quanto segue.

È noto che la giurisdizione amministrativa riveste nel nostro ordinamento una connotazione non già di tipo oggettivo, volta cioè all’astratto ripristino della legalità violata dall’agire amministrativo, bensì di tipo subiettivo, l’intervento giurisdizionale essendo legato alla sussistenza dell’interesse concreto, personale e attuale di chi agisce in giudizio. La corretta instaurazione dell’azione giurisdizionale amministrativa presuppone quindi la sussistenza in capo al ricorrente di una utilità o vantaggio, giuridicamente apprezzabile, conseguibile attraverso il processo.

2.2 – L’eccezione comunale, volta ad affermare l’insussistenza *tout court* di un interesse dei ricorrenti alla intrapresa impugnazione del regolamento comunale istitutivo della tassa di soggiorno nella città di Firenze, e quindi la inammissibilità dell’intero ricorso, risulta infondata.

È certo infatti che, in relazione a numerosi profili disciplinari, sussiste un preciso interesse giuridico degli albergatori ricorrenti a contestare le scelte comunali di cui al regolamento gravato, com'è evidente, a titolo meramente esemplificativo, con riferimento agli obblighi ad essi imposti in sede di applicazione del tributo, di sussistenza o meno di una loro responsabilità verso l'Amministrazione per il mancato pagamento dell'imposta, ma anche in termini di sua commisurazione, laddove la stessa dovesse risultare particolarmente illogica e tale da gravare in modo irrazionale sui costi delle diverse strutture ricettive. In tale ottica la norma istitutiva della nuova imposta (art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011) prevede espressamente (al comma 3) che i Comuni, al fine della predisposizione dei regolamenti di disciplina della imposta di soggiorno, sentano le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, proprio perché interessati ad una corretta strutturazione del tributo. È noto che la partecipazione procedimentale, come tale, non implica *ex se* legittimazione all'azione giudiziaria, ma essa rappresenta indice di rilevanza degli interessi coinvolti nel procedimento, che possono assumere – come accade con riferimento ai profili sopra evidenziati – natura e sostanza di veri e propri interessi legittimi, meritevoli anche di tutela giurisdizionale.

Ritiene quindi il Collegio che l'eccezione avanzata dal Comune, intesa nel senso di preclusione *in limine* della intrapresa azione giudiziaria, non possa essere accolta.

2.3 – Il ragionamento potrà tuttavia essere ripreso e sviluppato con riferimento alle singole parti del regolamento gravato e alle singole censure avanzate, al fine di vagliare se in relazione a tutti i profili e a tutte le doglianze mosse l'interesse diretto, concreto e attuale degli albergatori possa dirsi effettivamente sussistente, essendo evidente che, proprio in funzione della rigorosa connotazione subiettiva della giurisdizione amministrativa, sopra richiamata, non potrà darsi accesso alla contestazione giurisdizionale di eventuali violazioni di legge rispetto alle quali i ricorrenti non abbiano interesse diretto e personale, non potendo gli stessi, in difetto di previsione normativa, agire *utendo iuribus* di altri soggetti (per esempio i clienti soggiornanti nelle loro strutture).

3 – Con il primo mezzo i ricorrenti censurano l'art. 2 del gravato Regolamento comunale laddove prevede che "l'applicazione dell'imposta decorre dal 1° luglio 2011", ritenendo che tale tempestiva entrata in vigore della nuova imposta contrasti con l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997 (richiamato dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011), a mente del quale i regolamenti degli enti locali di disciplina delle loro entrate "non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo" a quello di adozione dei regolamenti stessi.

3.1 – L'art. 4, comma 3, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dopo aver previsto al primo periodo l'emanazione di un regolamento statale per dettare "la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno", al periodo successivo stabilisce che "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 facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo".

L'assunto dei ricorrenti è il seguente: la norma citata prevede che il regolamento comunale sia adottato "ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446"; l'art. 52 cit., al comma 2, stabilisce che i regolamenti comunali in materia fiscale "non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo"; *ergo* il regolamento qui gravato è illegittimo laddove, all'art. 2, comma 2, prevede che "l'applicazione dell'imposta decorre dal 1° luglio 2011", anziché dal 1° gennaio 2012.

3.2 – La censura è infondata.

L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce di distribuire la potestà normativa secondaria, volta a disciplinare le modalità applicative della nuova imposta, tra Stato ed enti locali. Così al primo periodo rimette al regolamento statale la fissazione della "disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno", mentre al periodo successivo attribuisce ai regolamenti comunali "la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo".

È noto che nello Stato di diritto, che pone alla sua base il principio di legalità, il fondamento del potere regolamentare deve necessariamente rinvenirsi nella legge, occorrendo quindi che la legge fondi la potestà normativa secondaria, indicando l'organo cui la stessa è attribuita, l'oggetto rimesso alla disciplina secondaria, nonché gli ulteriori limitatori della discrezionalità che il legislatore riterrà di fissare nel singolo caso. Quel che è certo è che la potestà regolamentare presuppone la *interpositio legis*. L'art. 4, comma 3, del d.lgs. 23 cit., nel rimettere tanto al potere secondario statale quanto alla potestà normativa comunale la regolamentazione di dettaglio dell'imposta di soggiorno, ha cura di indicare, per ciascuna delle due potestà normative secondarie indicate, quella che è la fonte legislativa generale di conferimento del relativo potere, cioè quelle che rappresentano in senso più compiuto le *interpo-*



*sitiones legis* rispetto alle due potestà normative secondarie. Così, per il potere regolamentare statale, l'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 cit., primo periodo, richiama il fondamentale art. 17 della legge n. 400 del 1988. Analogamente, con riferimento alla potestà normativa comunale in ambito tributario, il periodo successivo dello stesso comma richiama l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, che disciplina la potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni con riferimento all'ambito fiscale.

Il significato del richiamo, contenuto nell'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011, all'art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997 è dunque quello di ancorare l'attribuzione del potere normativo comunale alla norma di interposizione legislativa generale in materia, come testimonia altresì il successivo art. 14, comma 6, dello stesso d.lgs. n. 23 del 2011 laddove stabilisce che "è confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui agli articoli 52 e 59 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997". Il doppio ancoraggio legislativo (quello dell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 e quello dell'art. 52 d.lgs. n. 446/1997) serve a rendere non meramente formale il ruolo della intermediazione legislativa e a chiarire quindi l'ambito esatto del conferimento alla potestà normativa secondaria e ciò che invece rimane disciplinato dalla legge (pensiamo ai limiti posti all'intervento normativo secondario dai commi 1 e 5 dell'art. 52 cit.).

Più articolato e complesso è il discorso riferito alla procedura per l'emanazione dei regolamenti e, per quel che qui rileva, alla tempistica di adozione e entrata in vigore dei regolamenti comunali in materia. La tesi di parte ricorrente – secondo cui la previsione dell'art. 4 d.lgs. n. 23/2011 che i regolamenti comunali sono emanati "ai sensi" dell'art. 52 d.lgs. n. 446/1997 significherebbe anche richiamo al profilo temporale di cui al comma 2 dell'art. 52 cit. – non convince, per più ragioni.

In primo luogo, ed è il tema più sopra sviluppato, l'emanazione dei regolamenti comunali in materia "ai sensi" dell'art. 52 d.lgs. n. 446/1997 implica non già un richiamo a specifici profili disciplinari, peraltro dubbi già nella norma richiamata, ma significa porre le fondamenta sostanziali, e i limiti, del potere regolamentare rispetto a quello legislativo.

In secondo luogo la lettura proposta da parte ricorrente appare forzata, nella misura in cui ricava un dato disciplinare così importante – decorrenza del potere di esazione dell'imposta – da un richiamo equivoco e incerto. Nell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, che pure si occupa di scansioni temporali (termine per l'emanazione del regolamento statale – adozione di regolamenti comunali in conformità a quello statale – emanazione del regolamento comunale dopo l'infruttuoso spirare del termine per l'emanazione del regolamento statale), non vi è una indicazione precisa sulla decorrenza degli effetti degli emanati regolamenti comunali.

In terzo luogo, e soprattutto, la stessa previsione richiamata – cioè la statuizione della seconda parte del primo periodo del comma 2 dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, secondo cui i regolamenti degli enti locali in materia tributaria "non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo" – è di assai dubbia perdurante vigenza, risultando invero superata da previsioni legislative successive che hanno diversamente normato, con riferimento a singole imposte, ma anche in termini generali, il profilo della efficacia dei regolamenti comunali *de quibus*. Debbono a tal fine citarsi le norme di cui agli art. 53, comma 16, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 27, comma 8, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 e art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 che espressamente prevedono che i "regolamenti sulle entrate" degli enti locali "hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento", cioè possono addirittura avere efficacia retroattiva, venendo a produrre effetti dal primo gennaio dell'anno di loro adozione. Tutto ciò dimostra la sussistenza di un dato normativo di partenza (decorrenza degli effetti dei regolamenti comunali in materia di entrate) tutt'altro che netto e preciso nel senso invece preteso dai ricorrenti.

4 – Si deve a questo punto esaminare, per ragioni di coerenza logica del ragionamento sviluppato, il quarto mezzo, con il quale i ricorrenti censurano l'art. 3 del Regolamento impugnato laddove pone in capo al gestore della struttura ricettiva la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari, ritenuta illegittima per violazione della riserva di legge posta dall'art. 23, e dall'art. 52, della Costituzione.

La censura è infondata, sulla base dei seguenti rilievi.

4.1 – L'art. 3 del Regolamento gravato è composto di due commi, il primo dei quali afferma che "l'imposta è dovuta dai soggetti, non residenti nel Comune di Firenze, che pernottano nelle strutture ricettive di cui al precedente art. 2", mentre il secondo comma aggiunge che "il soggetto responsabile degli obblighi tributari è il gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta". I ricorrenti legono la previsione del citato comma 2 nel senso che esso verrebbe a qualificare gli albergatori come sostituti d'imposta, ovvero in alternativa come responsabili d'imposta, in ogni caso come soggetti passivi aggiuntivi dell'obbligazione di pagare l'imposta, in tal modo violando la riserva di legge posta dalla Costituzione in materia tributaria

(dal combinato disposto degli artt. 23 e 53), giacché una tale attribuzione di responsabilità non trova fondamento nel d.lgs. n. 23 del 2011.

4.2 – Il Comune di Firenze, nei propri atti difensivi, ha chiarito che il richiamato art. 3, comma 2, del Regolamento non crea alcuna responsabilità in capo agli albergatori in ordine al pagamento dell'imposta, che colpisce solo ed esclusivamente i soggetti che soggiornano nelle strutture alberghiere, limitandosi a qualificare il titolare della struttura ricettiva come "responsabile degli obblighi tributari", cioè tenuto a porre in essere adempimenti strumentali alla esazione ma del tutto distinti dalla obbligazione tributaria per la quale vale la riserva di legge evocata in ricorso.

4.3 – La tesi dei ricorrenti è priva di pregio, sol che si proceda ad una attenta e complessiva lettura delle norme del Regolamento comunale.

L'art. 3, comma 1, del Regolamento è esplicito e netto nello stabilire che soggetti passivi dell'imposta sono solo ed esclusivamente coloro "che pernottano nelle strutture ricettive di cui al precedente art. 2", unici quindi tenuti al pagamento di quanto dovuto a titolo di prestazione imposta, ciò in perfetta aderenza con la previsione di cui all'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 laddove pone l'imposta di soggiorno "a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive". Ne discende che la riserva di legge di cui agli artt. 23 e 53 Cost. è rispettata, il Comune di Firenze essendosi mosso nel solco tracciato dalla normativa primaria di cui al richiamato art. 4.

Il comma 2 dell'art. 3 del Regolamento comunale non può invece essere letto, in alcun modo, come se creasse una sorta di responsabilità aggiuntiva e solidale degli albergatori per ciò che riguarda il pagamento dovuto a titolo d'imposta, giacché non vi sono elementi testuali in tal senso, né essendo richiamate le figure soggettive, di marcata impronta tributaristica, del sostituto d'imposta o del responsabile d'imposta. Ne discende quindi, come peraltro espressamente ammesso dal Comune di Firenze, che nessuna richiesta potrà essere avanzata nei confronti degli albergatori per quanto concerne il pagamento dell'imposta di soggiorno, il cui pagamento potrà essere preteso solo da chi alloggia nelle strutture alberghiere, eventualmente anche in via coattiva ai sensi degli artt. 8, comma 3, e 10 del Regolamento (in particolare l'art. 8, comma 3, cit. richiama l'art. 1, commi 161 e 162, della legge n. 296 del 2006 che prevedono avvisi di accertamento a carico del contribuente, cioè nella specie il soggiornante nelle strutture alberghiere).

Il significato dell'art. 3, comma 2, del Regolamento è invece quello di porre in capo agli albergatori solo degli obblighi strumentali e accessori, che sono poi quelli stabiliti dai successivi artt. 6 e 7 del Regolamento. L'art. 7 pone a carico degli albergatori gli obblighi, funzionali all'esazione del tributo, della informazione agli ospiti sull'imposta di soggiorno e della dichiarazione da rendere al Comune. Quanto all'art. 6, che disciplina il "versamento dell'imposta", esso stabilisce, al primo comma, che "i soggetti che pernottano nelle strutture ricettive corrispondono l'imposta al gestore della struttura, il quale rilascia quietanza delle somme riscosse", confermando che sono gli ospiti degli alberghi i soggetti passivi dell'imposta. Il successivo comma secondo aggiunge poi che "il gestore della struttura ricettiva effettua il versamento al Comune di Firenze dell'imposta di soggiorno dovuta", indicandone quindi le modalità. Quest'ultima previsione, che identifica un mero adempimento complementare in capo agli albergatori, deve essere in realtà letta nel senso che i gestori effettuano il versamento al Comune delle somme "riscosse", più che non delle "dovute", nel senso che riversano all'Amministrazione quanto loro pagato a titolo d'imposta dai soggiornanti, mentre gli importi eventualmente dovuti ma non corrisposti dagli ospiti dovranno essere recuperati dal Comune, nei confronti dei soggetti passivi, sulla base delle dichiarazioni che gli albergatori stessi trasmetteranno ai sensi dell'art. 7, comma 2, del Regolamento. Questa lettura, che passa attraverso una interpretazione adeguatrice del testo dell'art. 6, comma 2 (versamento delle somme "riscosse" e non di quelle "dovute"), è invero l'unica possibile e coerente sia con le restanti previsioni del Regolamento che con il sistema nel suo complesso (norme costituzionali comprese).

5 – Con il secondo mezzo i ricorrenti censurano l'art. 2, comma 2, del Regolamento, che prevede l'applicazione dell'imposta a decorrere dal 1° luglio 2011, per violazione dell'art. 3 della legge n. 212 del 2000, a mente del quale le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico del contribuente anteriori a sessanta giorni dalla loro entrata in vigore.

La censura è inammissibile.

Come evidenziato *supra*, al punto 2.3 della presente sentenza, è necessario interrogarsi, rispetto alle singole censure, se sussista l'interesse (e la legittimazione) dei ricorrenti a farle valere.

L'art. 3 della legge n. 212 del 2000, al comma 2, stabilisce che "le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti". La norma in questione, quindi, pone una previsione di garanzia direttamente rivolta ai "contribuenti" che non posso-

no vedersi imporre adempimenti fiscali prima del decorso di un certo lasso temporale dall'adozione degli atti di istituzione del tributo. Il Collegio ritiene che la legittimazione a far valere in giudizio la lesione di una tale garanzia sussista esclusivamente in capo a coloro a presidio dei cui interessi la norma è posta, cioè in capo ai "contribuenti". Avendo chiarito che nella specie i ricorrenti, quali albergatori, non sono né soggetti passivi dell'imposta, né sostituiti o responsabili d'imposta, è di tutta evidenza che gli stessi non sono legittimati a far valere la violazione in parola, *utendo iuribus* dei contribuenti, in mancanza di una espressa previsione legislativa di legittimazione straordinaria. C'è da aggiungere che, in ogni caso, rispetto invece agli obblighi tributari, di carattere servente, che fanno capo agli albergatori, il lasso temporale di sessanta giorni è stato rispettato, giacché a fronte della istituzione dell'imposta con deliberazione del 20 giugno 2011, gli obblighi di cui agli artt. 6 e 7 del Regolamento, che gravano sugli albergatori, possono essere assolti, per la prima volta, entro il 15 settembre 2011, giusto il disposto dell'art. 13 del Regolamento comunale.

6 – Con il terzo mezzo i ricorrenti contestano il Regolamento gravato laddove commisura l'imposta alle "stelle", "chiavi" o "spighe" delle strutture ricettive (in particolare per gli alberghi prevedendo 1 euro per ogni stella, al giorno) in tal modo violando la previsione dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 laddove prevede che l'imposta sia determinata nel suo ammontare "secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo".

La censura è infondata.

Rileva il Collegio che il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori (anche in relazione alla previsione di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 23 del 2011 che evoca possibili riduzioni dell'imposta "per particolari fattispecie o per determinati periodo di tempo"), non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo. D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti.

7 – Con il quinto mezzo i ricorrenti censurano l'art. 7 del Regolamento, contestandolo laddove esso impone agli albergatori gravosi adempimenti i quali contrastano altresì con esigenze di tutela della privacy dei loro clienti.

La censura è infondata.

L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 demanda espressamente ai regolamenti comunali "la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo" ed è esattamente ciò che il Comune di Firenze ha fatto che il contestato art. 7 (oltre che con il precedente art. 6 del Regolamento), ponendo a carico degli albergatori obbligazioni di carattere funzionale alla esazione dell'imposta, le quali non paiono invero avere i connotati esorbitanti di cui parlano i ricorrenti, anche alla luce delle semplici modalità di calcolo dell'imposta di soggiorno di cui al precedente punto. Risulta d'altra parte dagli atti versati in giudizio che l'Amministrazione si è adoperata per porre a disposizione degli operatori personale comunale e mezzi tecnologici per favorire l'adempimento degli obblighi da parte degli operatori, e altro ancora potrà essere fatto in sede di predisposizione di modulistica e ulteriore specificazione di profili applicativi, con particolare riferimento all'ipotesi in cui il cliente si rifiuti di pagare l'imposta (fermo restando, come sopra chiarito, che ciò non potrà in alcun modo determinare carichi solidali per gli esercenti). Né appare fondato il rilievo inerente la violazione della privacy, giacché in ipotesi ordinarie, cioè al di fuori del caso di rifiuto di pagamento da parte del cliente, non vi sono ragioni che impongano comunicazioni nominative e infatti l'art. 7, comma 2, si esprime chiaramente nel senso di dichiarazioni numeriche ("essi hanno l'obbligo di dichiarare mensilmente all'Ente, entro quindici giorni del mese successivo, il numero di coloro che hanno pernottato presso la propria struttura nel corso del mese, il relativo periodo di permanenza, il numero dei soggetti esenti in base al precedente art. 5, l'imposta dovuta e gli estremi del versamento della medesima, nonché eventuali ulteriori informazioni utili ai fini del computo della stessa").

8 – Con il sesto mezzo i ricorrenti censurano l'operato dell'Amministrazione, la quale ha sì provveduto a sentire le associazioni di categoria interessate, senza tuttavia tener conto dei loro rilievi.

La censura è infondata.

L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 prevede che il regolamento comunale ivi disciplinato sia emanato "sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive" e gli stessi ricorrenti ammet-

tono che le consultazioni da parte dell'Amministrazione comunale siano avvenute, non essendo d'altra parte necessario, soprattutto in sede di adozione di atti normativi, come nella specie, che venga fornita una puntuale motivazione delle ragioni per cui alcune scelte siano state effettuate disattendendo le posizioni degli operatori del settore, per quanto sia auspicabile, anche a seguito del primo rodaggio dell'imposta, l'adozione di interventi di maggiore puntualizzazione delle modalità applicative dell'imposta che tengano conto anche dei rilievi emersi dall'esperienza degli operatori del settore.

9 – Con il settimo motivo i ricorrenti contestano la finalizzazione del gettito dell'imposta agli obiettivi fissati dalla legge.

La censura è infondata.

L'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che "il relativo gettito [cioè il gettito dell'imposta di soggiorno] 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, nonché dei relativi servizi pubblici locali". I ricorrenti contestano che il Comune di Firenze abbia dato applicazione a questa parte della norma, eccependo che invece il ricavato dell'imposta sarebbe andato a coprire esigenze estranee a quelle previste dalla legge. La censura tuttavia risulta priva di pregio, poiché la finalizzazione che il ricavato dell'imposta risulta aver avuto appare comunque coerente con gli obiettivi della legge, essendo possibile sindacare in questa sede soltanto profili di palese deviazione dagli obiettivi indicati dalla legge, il che non appare nella specie avvenuto. Non pare infatti che il finanziamento della biblioteca della Oblate (collocata in pieno centro cittadino e ampiamente frequentata da persone, in particolare giovani, di ogni nazionalità), o di eventi culturali e neppure del trasporto pubblico locale (rientrando nei "servizi pubblici locali" di cui parla l'art. 4 cit.) siano in contrasto stridente con gli obiettivi di sostegno del turismo cui la norma citata si riferisce.

10 – Alla luce dei rilievi che precedono, il ricorso deve essere respinto, apparendo tuttavia equo, in ragione della complessità delle questioni trattate, disporre la compensazione tra tutte le parti delle spese di giudizio.

#### P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana, Sezione Prima, definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, così decide:

- lo dichiara estinto per rinuncia nei confronti del ricorrente CNA Firenze;
- per il resto lo respinge;
- compensa tra tutte le parti le spese di giudizio.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

## Il Commento

di Caterina Verrigni

La sentenza riveste particolare interesse poiché rappresenta la prima pronuncia<sup>1</sup> in tema di imposta di soggiorno<sup>2</sup> introdotta dalla legge delega sul federalismo fiscale

(l. 5.5.2009, n. 42) e disciplinata successivamente dall'art. 4, d.lgs. 14.3.2011, n. 23, attuativo del federalismo municipale. Il presupposto del tributo di soggiorno è rappresentato dal soggiorno in particolari località (città turistiche o città d'arte); il gettito sarà destinato a finanziare interventi in materia di turismo compreso il recupero dei beni culturali ed ambientali.

1. La decisione si inserisce in un filone giurisprudenziale favorevole agli enti locali che ha coinvolto: il TAR Calabria 31 dicembre 2011, n. 1694, il quale richiama in diversi punti, la decisione dei giudici toscani; il TAR Puglia – Lecce, 30 aprile 2012, n. 748 e il TAR Veneto 10 maggio 2012, n. 653, in [www.giustiziaamministrativa.it](http://www.giustiziaamministrativa.it). In tutte le decisioni i giudici amministrativi hanno respinto i ricorsi degli albergatori basati essenzialmente sui seguenti punti: il ruolo di sostituti/responsabili d'imposta dei gestori non è previsto dalla norma istitutiva dell'imposta di soggiorno; il regolamento può entrare in vigore immediatamente, senza attendere i 60 giorni previsti dallo Statuto del contribuente; le tariffe dell'imposta devono essere applicate in relazione al prezzo del soggiorno e non in funzione delle "stelle".

2. Si tratta di un tributo qualificabile di "scopo" solo in termini meramente descrittivi che l'ente locale può utilizzare per il finanziamento degli oneri derivanti da

eventi particolari legati ai flussi turistici, previsto dalla legge delega sul federalismo fiscale (artt. 2 e 12, lett. d) l. n. 42/2009). Sul tema del federalismo, con riferimento al periodo successivo all'emanazione della legge delega cfr.: Del Federico, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in Aa.Vv., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, tra Corte Costituzionale e disegno di legge delega, a cura di V. Ficari, Milano 2009, pp.1-10; Amatucci, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in Aa.Vv., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di Firenze Amatucci, Torino, 2010, pp.1-48; Giovanardi, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur., Agg.*, Roma, 2010, pp.1-8; Logozzo, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 820 ss.

*The judgment is of particular interest because it represents the first judgment on tourist tax introduced by implementation law on fiscal federalism (Law 5 May 2009 no. 42) and then regulated by art. 4 of legislative decree of 14 March 2011 n. 23 on municipal federalism. The condition of the tourist tax is the residence in a particular location (tourist cities); the tax revenue will finance expenditures for tourism and environmental assets.*

## 1. Il caso

I giudici amministrativi hanno respinto il ricorso presentato da numerosi albergatori, unitamente a diverse associazioni di categoria, avverso il regolamento comunale sull'imposta di soggiorno nella città di Firenze, approvato con delibera del Consiglio comunale del giugno 2011 ed attivata dal 1° luglio 2011. I ricorrenti hanno chiesto l'annullamento del regolamento, formulando una serie di censure legate, in parte, a profili procedurali e per altra parte riguardante il merito.

L'organo giudicante, pur sottolineando come il sistema applicativo prescelto non sia ottimale e come tale migliorabile con successivi interventi da parte dell'amministrazione comunale ha ritenuto legittimo il regolamento.

Per ciò che concerne il merito, i ricorrenti contestano il regolamento per violazione della norma statale di cui all'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, nella parte in cui si prevede che soggetto passivo e unico obbligato è colui che pernotta nelle strutture ricettive; su tale profilo il TAR Toscana, ha ritenuto che ci sia una certa coerenza tra la norma regolamentare e la disposizione legislativa secondo cui "l'imposta è a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio", anche in virtù del potere regolamentare riconosciuto all'ente locale di dettare norme di attuazione dell'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, stabilendo che incide sui gestori la responsabilità relativa agli obblighi tributari.

Nella concreta fattispecie, il Comune di Firenze non ha inteso prevedere la figura del sostituto o del responsabile di imposta, limitandosi a "porre in capo agli albergatori solo degli obblighi strumentali ed accessori". Tuttavia, al di là delle considerazioni che emergono dalla sentenza, non sembra giuridicamente corretto il ragionamento dei giudici toscani in quanto al gestore delle

strutture ricettive sono affidati adempimenti tributari tipici del responsabile d'imposta.

Con un altro motivo gli albergatori hanno dedotto un ulteriore profilo di illegittimità in quanto il regolamento, avendo avuto una efficacia immediata avrebbe violato il legittimo affidamento del contribuente di cui all'art. 3 dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000), nonché l'art. 52, 2 co., d.lgs. n. 446/1997, secondo cui i regolamenti non possono avere effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. Anche tale censura è stata respinta in considerazione del fatto che la base legale del regolamento è l'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, il quale non prevede nulla in merito all'entrata in vigore dei regolamenti locali, dovendosi riferire il richiamo al d.lgs. n. 446/1997, limitato agli aspetti inerenti al rapporto tra legge e regolamento e non anche a quelli relativi all'efficacia temporale e che pertanto, in assenza di chiari e puntuali vincoli posti a livello di legislazione statale, rientra nella disponibilità della fonte regolamentare locale prevedere la sua entrata in vigore con efficacia immediata. Inoltre, non avendo il regolamento valenza retroattiva lo stesso non risulta in contrasto con il principio del legittimo affidamento<sup>3</sup>.

Nella sostanza il TAR Toscana ha ritenuto che l'inosservanza del criterio temporale di cui all'art. 52, 2 co., d.lgs. n. 446/1997, sia inconferente in quanto la norma che ha introdotto l'imposta di soggiorno (art. 4, d.lgs. n. 23/2011), pur occupandosi di scansioni temporali, non ha fornito alcuna indicazione sulla decorrenza degli effetti dei regolamenti comunali.

## 2. Il rinnovato interesse per l'imposta di soggiorno

Negli ultimi mesi, nel sistema finanziario dei comuni a vocazione turistica e nella giurisprudenza amministrativa, si è acceso un vivace dibattito in merito all'imposta di soggiorno.

Tale tributo disciplinato dall'art. 4 del decreto sul federalismo municipale non rappresenta una novità per il nostro sistema tributario. Infatti, dopo la riforma tributaria degli anni 70, è l'unico tributo locale rimasto in vigore fino al 1988. Il primo intervento risale ai primi del novecento, fu istituita con la legge 11 dicembre 1910, n. 863, successivamente modificata ed integrata da altri

3. Per i profili di teoria generale posti dallo Statuto nell'interpretazione della legge tributaria v.: Marongiu, *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 2290 ss.; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pp. 114-170; Logozzo, *Il "valore" dello statuto del contribuente*,

*irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *Giur. trib.*, 2004, p. 955 ss.; Mastroiacovo, *Ancora sull'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 672 ss.

provvedimenti legislativi, e trovò posto nel TUFL (R.D. 14.9.1931, n. 1175). Il tributo è stato successivamente riformato con R.D.L. 24 novembre 1938, n. 1926, conv. nella l. 2 giugno 1939, n. 739<sup>4</sup>.

In tempi recenti, rappresenta un esempio di prelievo collegato ai flussi turistici la tassa istituita dall'art. 5, l. r. Sardegna 29.5.2007, n. 2: un tributo che i comuni inclusi nel territorio regionale potevano applicare nel proprio territorio, destinandone il gettito "ad interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione della risorsa ambientale". Nello specifico, il tributo si applicava nella misura di un euro per giorno di presenza, salvo che per i soggiorni in alberghi a quattro e più stelle, per i quali l'importo era di due euro.

Poiché erano assoggettati all'imposta solo i non residenti nel territorio della regione, è stata sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, l.r. Sardegna n. 2/2007, in relazione all'art. 3 Cost.; tuttavia, la Corte costituzionale<sup>5</sup> ha respinto le censure di illegittimità, osservando che i non residenti "proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici regionali e locali, sia del patrimonio culturale e ambientale sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela dei secondi a mezzo dei tributi". La Corte ha altresì precisato che "in base allo statuto di autonomia, è, infatti, attribuita alla regione la potestà di disciplinare tributi propri, sempre che sia assicurata l'armonia di tali tributi con i principi del sistema tributario dello Stato, e nell'ambito di detta potestà la regione può discrezionalmente modulare l'autonomia tributaria dei comuni e, quindi, può anche limi-

tarsi a rimettere ad essi la sola decisione di istituire o no i suddetti tributi".

Successivamente, l'art. 2, 14 co., l.r. Sardegna 14.5.2009, n. 1 ha disposto la soppressione della tassa di soggiorno. Il presupposto della nuova imposta di soggiorno è rappresentato dal soggiorno in particolari località (città turistiche o città d'arte); il gettito sarà destinato a finanziare interventi in materia di turismo compreso il recupero dei beni culturali ed ambientali.

Il decreto attuativo del federalismo fiscale municipale individua e disciplina separatamente l'imposta di soggiorno, quale forma di tassazione sul turismo, pur essendo inclusa nella legge delega tra i tributi di scopo. Tuttavia, l'imposta di soggiorno disciplinata dall'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, non può essere considerata come un vero e proprio tributo di scopo solo perché la norma prevede che "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, nonché dei relativi servizi pubblici locali". Infatti, a differenza del tributo di scopo introdotto con la legge finanziaria del 2007 (l. 27 dicembre 2006, n. 296) e riproposto dall'art. 6, del decreto sul federalismo municipale, destinato al finanziamento di determinate opere pubbliche, il vincolo di gettito dell'imposta di soggiorno non entra a far parte della fattispecie imponibile, nel senso che il soggetto passivo non ha alcun diritto di richiedere il rimborso del tributo pagato nell'ipotesi in cui il Comune non destini il gettito al finanziamento di interventi in materia di turismo<sup>6</sup>.

Il legislatore ha inteso valorizzare le possibilità applicative del tributo, tenendo anche presente le molteplici

4. L'imposta di soggiorno disciplinata dal TUFL era applicata obbligatoriamente nelle stazioni di soggiorno, di cura e turismo, nonché nelle altre località climatiche, balneari o termali o comunque di interesse turistico; era dovuta da coloro che alloggiavano temporaneamente in alberghi, pensioni, stabilimenti di cura, in base a tariffe differenziate a seconda delle categorie delle strutture ricettive. Il tributo veniva corrisposto dai gestori delle strutture, in qualità di sostituti d'imposta, i quali avevano un diritto di rivalsa nei confronti dei turisti, considerati soggetti passivi del tributo. Su tali profili, cfr.: Truppi, *L'imposta di soggiorno*, Rimini, 1988; Aa.Vv., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, a cura di M. Leccisotti, P. Marino, L. Perrone, Roma, 1994, pp. 369-372. A livello regionale, l'imposta è stata istituita nel Trentino Alto Adige ed in Sardegna. Un tributo di soggiorno, anche se con caratteristiche del tutto peculiari, è tutt'ora vigente nella Provincia autonoma di Bolzano (l. r. 29 agosto 1976, n. 10, nonché D.p.g.r. 20 ottobre 1988, n. 29), su tali aspetti si rinvia a: IELO, *Ci sono i primi dubbi di costituzionalità*, in *Fin. trib.*, 2011, pp. 901-902; Magliaro, *L'imposta di soggiorno nelle Regioni a Statuto Speciale*, in *Riv. it. Dir. tur.*, 2012, ... Per un approfondimento in ordine alle simili soluzioni adottate in altri ordinamenti europei cfr. Scanu, *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 339 ss.

5. Corte cost. 15 aprile 2008, n. 102, in *Giur. trib.*, 2008, p. 601, con nota di Marongiu, *Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte costituzionale*, il quale osserva che l'imposta di soggiorno non è stata oggetto di armonizzazione in sede di Comunità europee e che, di conseguenza, gli Stati membri possono definire i cri-

teri della sua applicazione, a condizione che siano rispettati i principi del diritto comunitario e, in particolare, che non siano introdotte misure discriminatorie nell'esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato UE. Per ulteriori rilievi critici v.: Del Federico, *Tassazione sul turismo: le iniziative della regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *Fin. loc.*, 2007, p. 11 ss.; Ficari, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008, pp. 963-977; Peddis-Picciaredda, *Individuazione del presupposto del tributo di soggiorno, principi di sistema e principi fondamentali di coordinamento*, in Aa.Vv., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali, tra Corte Costituzionale e disegno di legge delega*, a cura di V. Ficari, cit., pp. 53-62.

6. Nella disciplina istitutiva del tributo di scopo introdotto dalla finanziaria del 2006 e riproposto dall'art. 6, d.lgs. n. 23/2011, si prevede l'obbligo di restituzione, da parte del Comune, nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo. Per gli ulteriori approfondimenti si rinvia a: Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. loc. e reg.*, 2007, p. 181 ss.; Id., *Imposta di scopo, compartecipazioni, addizionali e poteri regolamentari*, in *Trib. locali e regionali*, 2008, p. 206 ss.; Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 883 ss.; Id., *La "fiscalità" dell'acqua tra "federalismo" fiscale e privatizzazione della disciplina e della gestione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, I, pp. 101-102; Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1262 ss.

forme di prelievo che, negli ultimi anni, hanno accompagnato l'ingresso nei centri urbani<sup>7</sup>, garantendo ai Comuni uno strumento particolarmente flessibile per la selezione dei soggetti tenuti al finanziamento ed alla ripartizione del carico fiscale correlato<sup>8</sup>.

In realtà furono diverse le ragioni politico-economiche che hanno indotto il Legislatore a prevedere un prelievo utile per le città d'arte e ad alta intensità turistica<sup>9</sup>. Come è noto la presenza turistica genera maggiori costi per gli enti locali i quali devono poter contare su maggiori entrate<sup>10</sup>.

Dall'analisi del tributo emerge anche la caratteristica ambientale. Infatti, da un lato il presupposto è rappresentato, seppure indirettamente, da un'attività inquinante che si sostanzia nel consumo di beni scarsi, anche in virtù dell'impatto causato dalla permanenza di soggetti generalmente non residenti nel territorio comunale in rapporto alla sostenibilità dei servizi pubblici locali<sup>11</sup>. Dall'altro, rileva la funzione ambientale; infatti, il gettito deve essere destinato a finanziare interventi in materia di turismo, fra cui quelli a sostegno delle strutture ricettive o interventi di manutenzione che possono riguardare anche opere di risanamento ambientale<sup>12</sup>.

Lo stretto legame fra turismo ed ambiente potrebbe indurre il legislatore locale verso tipologie di imposte in cui l'ambiente sia configurato come bene consumabile, in quanto bene potenzialmente danneggiabile dai flussi turistici: è ipotizzabile un modello di imposta turistica di consumo, in cui la soggettività passiva del turista o dell'operatore turistico promani da "forme di consumo e di investimento assunte a manifestazione indiretta di

capacità contributiva<sup>13</sup> tali per cui la capacità sarebbe maggiore ogniqualvolta il rapporto economico-giuridico tra soggetto ed ambiente sia più intenso dal punto di vista qualitativo e/o quantitativo<sup>14</sup>".

### 3. Il problema del vincolo di destinazione e della soggettività passiva

Rispetto all'inquadramento generale della nuova imposta di soggiorno, il vivace dibattito sviluppatosi tra gli operatori riguarda talune delicatissime problematiche applicative sulle quali è intervenuto il T.A.R. Toscana. Possono istituire l'imposta di soggiorno i Comuni capoluogo di provincia, i Comuni inclusi negli elenchi delle località turistiche e le unioni<sup>15</sup> di Comuni i quali devono disciplinare il prelievo con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997.

L'imposta grava su coloro che alloggiano nelle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale e dovrà essere applicata secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo del soggiorno e del numero dei pernottamenti nella struttura. Su questo aspetto è necessaria una riflessione: nonostante la norma statale abbia indicato che la misura massima dell'imposta debba essere proporzionata al prezzo corrisposto per il servizio di alloggio, la maggior parte dei regolamenti comunali già adottati, la commisura con riferimento alla tipologia della struttura ricettiva, definita dalla normativa regionale.

Per quanto riguarda la destinazione finanziaria dell'imposta di soggiorno<sup>16</sup>, l'art. 4, 1 co., d.lgs. n. 23/2011, pre-

7. Uno strumento flessibile per razionalizzare il traffico privato è il c.d. *road pricing*, che consiste in un ticket di ingresso, imposto ai veicoli per l'accesso a determinate aree urbane. Su tale profilo si rinvia a: Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, I, pp. 588-589.

8. Sul punto v.: Antonini, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi propri*, *Commento all'art. 7 l. n. 42/2009*, in *Commentario ANCI sulla delega sul federalismo fiscale*; Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, cit., p. 1270.

9. La previsione di tributi sulle attività turistiche è molto dibattuta, anche perché la "teoria economica ha ben evidenziato le esternalità negative legate ai flussi turistici e, più in generale, alla presenza sul territorio di numerosi soggetti non residenti. Per i profili più strettamente politico-economici si rinvia a: Buratti, *Ragioni e limiti dell'imposizione sui "non residenti"*, in *Federalismo fiscale*, 2008, p. 207 ss.; Tosi, *La fiscalità delle città d'arte*, Padova, 2009, pp. 69-71.

10. L'ANCI nel 2007 aveva predisposto un documento con il quale si auspicava l'istituzione di "un contributo turistico facoltativo che i comuni possono istituire a carico dei turisti che pernottano nelle città, il cui gettito sarà destinato alle finalità che saranno condivise fra Amministrazioni locali e rappresentanze degli operatori del settore turistico".

11. Tale aspetto è ben evidenziato da: La Scala, *La nuova autonomia tributaria dei comuni*, in *Innovazione e diritto*, 6/2011, in [www.innovazione.diritto.unina.it](http://www.innovazione.diritto.unina.it), il quale individua la funzione dell'imposta di soggiorno nella compensazione parziale delle spese sostenute dall'ente locale per effetti di *spill-over* di tipo ambientale.

12. Per Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, cit., p. 589, il tributo di soggiorno è un esempio di

prelievo collegato ai flussi turistici anche in una ottica di tutela del paesaggio e dell'ambiente.

13. Ritiene l'imposta di soggiorno conforme al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., Tosi, *La fiscalità delle città d'arte*, cit., pp. 71-72, in quanto il prelievo: tende a colpire una manifestazione di ricchezza che, in quanto connessa ad una spesa, quella turistica, non avente carattere di indispensabilità, non è senz'altro fittizia; si pone entro limiti accettabili, incidendo in misura ridotta sulle finanze del turista; non obbliga il contribuente ad adempimenti complessi, atteso che il tributo è riscosso con il prezzo del pernottamento dal gestore della struttura ricettiva, il quale riversa poi le somme all'ente locale.

14. Si esprime in tal senso Ficari, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, cit., p. 963, il quale precisa che, al contrario, non può considerarsi imposta turistica in senso stretto quella tipologia di tributi il cui gettito sia dalla norma vincolato allo sviluppo del turismo: in tal caso si può parlare di imposta di scopo con funzione turistica.

15. L'inclusione delle unioni di Comuni recepisce uno dei criteri previsti nell'art. 12, L. n. 42/2009, concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali. Infatti, alla lettera f) si prevedono forme premiali per favorire unioni e fusioni tra comuni, anche attraverso l'autonomia impositiva o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali. Sulle fonti di finanziamento delle associazioni fra comuni si rinvia a: Marini - Verrigni, *Il finanziamento delle associazioni fra comuni*, *Quadro costituzionale e principi generali*, in Aa.Vv., *Le associazioni fra comuni, Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, a cura di L. del Federico, L. Robotti, Milano, 2008, pp. 93-117.

16. Per Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, pp. 527-529, non è estranea al nostro sistema tributario, l'ipotesi di tributi propri dell'en-

cisa che " il relativo il 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, nonché dei relativi servizi pubblici locali" vincolato, viene riscosso attraverso i gestori delle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale ed incide economicamente sui soggetti che vi alloggiavano<sup>17</sup>. Sul vincolo di destinazione, si è già detto che si tratta di un profilo che non identifica l'imposta di soggiorno come tributo di scopo; tuttavia nell'ambito della finanza locale, emerge, sempre più, la tendenza all'introduzione di vincoli di destinazione per determinati proventi, ed in generale alla finalizzazione sul versante della spesa delle diverse categorie di entrate<sup>18</sup>.

In realtà, al di là delle problematiche contabilistiche, la dottrina tributaria<sup>19</sup> tende ad escludere la rilevanza dei vincoli di destinazione nei rapporti tra ente impositore e contribuente; il vincolo di destinazione assume una valenza politica, potendo tutt'al più impegnare l'Amministrazione ai fini dell'utilizzazione dei proventi; si tratta però di un evento successivo all'acquisizione del provento e quindi estraneo alla fattispecie del prelievo<sup>20</sup>.

Si giunge ad una diversa conclusione, laddove la presenza di vincoli di destinazione influenza la struttura ed il regime giuridico della fattispecie imponibile, nonché le situazioni soggettive tutelabili del contribuente come accade nell'imposta di scopo, da ultimo disciplinata dall'art. 6, d.lgs. n. 23/2011, il quale prevede, al comma 2, la restituzione del tributo nel caso di mancato inizio del-

l'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Sugli aspetti funzionali dell'imposta di soggiorno i giudici amministrativi, pur non assumendo alcuna posizione hanno ritenuto infondata la censura sollevata dai ricorrenti i quali ritenevano che il comune di Firenze avesse utilizzato il gettito dell'imposta per finanziare esigenze estranee a quelle previste dalla legge. Per il T.A.R., la contestazione risulta priva di pregio, poiché la finalizzazione che il ricavato dell'imposta risulta aver avuto appare comunque coerente con gli obiettivi della legge, non pare infatti che il finanziamento della biblioteca collocata in pieno centro e ampiamente frequentata da persone di ogni nazionalità o di eventi culturali e neppure del trasporto pubblico locale (rientrante nei "servizi pubblici locali" di cui parla l'art. 4, 1 co., d.lgs. n. 23/2011) siano in contrasto con gli obiettivi di sostegno del turismo cui la norma si riferisce.

Altro elemento di criticità del prelievo potrebbe riguardare la sua prevalente incidenza sui non residenti, tale profilo suscita dei dubbi sulla compatibilità comunitaria del prelievo anche in virtù della giurisprudenza della Corte di giustizia<sup>21</sup> in tema di tasse sul lusso istituite dalla regione Sardegna nel 2007.

Quanto alla soggettività passiva, la norma che disciplina il tributo (art. 4, d.lgs. n. 23/2011) individua i soggetti incisi dal tributo, ma non offre elementi per qualificare la posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive.

In merito è opportuno soffermarsi sulle censure formulate dai ricorrenti che riguardano la soggettività del pre-

te locale minore, ma i cui soggetti passivi non possono, per definizione, intervenire nei procedimenti formativi degli organi locali e pertanto non sono in grado di influenzare scelte politiche ed amministrative dell'ente locale medesimo, anche in materia di destinazione del gettito dei tributi stessi. Caratteristiche di questo tipo ha sempre avuto l'imposta di soggiorno, che rappresenta, in qualche modo, a livello locale, il modello speculare a quello propugnato dai sostenitori dell'autoimposizione, che è, per sua natura, "censitario".

17. Il gettito è "vincolato" al finanziamento di "interventi in materia di turismo", compresi quelli di "manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali" e dei relativi servizi pubblici non meglio specificati. Si tratta di categorie di spesa suscettibili di accogliere le più svariate proposte di investimento, ma anche suscettibili di deviare in concreto dallo scopo prefissato dalla norma il gettito dell'imposta verso il finanziamento di funzioni pubbliche diverse e spesso meno meritevoli. A tale proposito, La Scala, *La nuova autonomia tributaria dei comuni*, cit., p. 11, ritiene che: "il controllo diffuso sulla destinazione del gettito è affidato in concreto agli operatori turistici che dovranno vigilare affinché i proventi dell'imposta vengano investiti nel miglioramento della conservazione e della fruizione del patrimonio artistico ed ambientale ...".

18. Secondo Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pp. 189 - 190, "la questione si pone in termini diversi dal passato, giacché oggi la "destinazione" non risponde semplicemente all'esigenza contabilistica di copertura delle spese di bilancio, tendendo ad innestarsi nella fattispecie finanziaria, e quindi nel meccanismo di acquisizione-utilizzazione del provento".

19. Ingresso, voce *Contributi*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 117, il quale però afferma che il mancato rispetto del vincolo di destinazione possa configurare comunque un vizio di violazione di legge, oltre che il reato di peculato per distrazione (art. 314 c.p.); Trimeloni, *I caratteri delle entrate tributarie*, I, Padova, 1973, p. 108 ss.

20. Per quei tributi nei quali emerge come giuridicamente rilevante, ai fini del presupposto, il collegamento tra concorso alle pubbliche spese e vantaggio del contribuente (es. TARSU), l'interesse alla pretesa tributaria si fonda sul verificarsi o meno della fattispecie tassabile nonché sulla corretta determinazione dell'entità del prelievo, risultando insindacabile la destinazione del provento (Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit. p. 192). Al riguardo si segnala Cons. Stato, sez. V, 20 ottobre 1998, n. 1546, in *Fin. loc.*, 2000, p. 216, secondo cui "è illegittima la delibera annuale con la quale si stabilisce l'ammontare della tariffa TARSU che comporti un gettito, nell'anno di competenza, per un importo complessivo superiore al costo del servizio".

21. CGE 17 novembre 2009, causa C-169/08, con la quale la Corte di Giustizia a cui era stata rimessa la questione pregiudiziale dalla Corte costituzionale con ordinanza n. 103/2008, ha stabilito che la libertà di circolazione dei servizi osta all'istituzione da parte della Regione Sardegna dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle imbarcazioni da diporto in quanto "grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale". La decisione dei giudici europei offre un importante contributo all'individuazione dei limiti della potestà legislativa regionale, affermando che i principi sanciti dal Trattato a tutela del funzionamento del mercato comune (es. libera prestazione dei servizi, divieto aiuti di Stato), costituiscono vincoli alle legislazioni nazionali, sia che le disposizioni siano emanate dallo Stato, sia da enti sub-statali. Su tali aspetti cfr.: Vezzoso, *Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale e della Corte di Giustizia CE*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, p. 25 ss.; Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, cit., p. 1271, per il quale "l'intervento giurisprudenziale mette in evidenza il rischio derivante dall'incompatibilità con il diritto comunitario dei tributi sul turismo che potrebbe estendersi all'imposta comunale di soggiorno prevista dal d.lgs. n. 23/2011 che può perseguire finalità ambientali e che è destinata a gravare prevalentemente sui non residenti".



## TRIBUTI/TAX

lievo e che sono state respinte dai giudici amministrativi. In particolare, si è contestato l'art. 3 del regolamento del Comune di Firenze laddove pone in capo al gestore della struttura ricettiva la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari.

Nel silenzio del legislatore, i giudici toscani, ritengono che questi soggetti non possano essere qualificati né responsabili, né sostituti di imposta in senso proprio. Si tratta di semplici incaricati della riscossione del tributo, a cui la legge non riconosce alcuna remunerazione per il servizio svolto. Tuttavia, al di là del rapporto tra legge istitutiva del tributo e regolamento, i gestori, dal punto di vista giuridico, sono responsabili dell'obbligo tributario, affiancandosi ai soggetti passivi rappresentati dagli ospiti delle strutture ricettive (art. 3, 2 co., regolamento comune di Firenze), per cui la sentenza del T.A.R. Toscana non convince nella parte in cui, aderendo alla tesi difensiva del comune, sostiene che "il comma 2 dell'art. 3 del regolamento comunale non può essere letto, in alcun modo, come se creasse una sorta di responsabilità aggiuntiva e solidale degli albergatori per ciò che riguarda il pagamento dovuto a titolo d'imposta, giacché non vi sono elementi testuali in tal senso, né essendo richiamate le figure soggettive, di marcata impronta tributaristica, del sostituto d'imposta o del responsabile d'imposta".

Conseguentemente, la sentenza risulta altresì errata nella parte in cui afferma che nessuna richiesta potrà essere avanzata nei confronti degli albergatori per quanto concerne il pagamento dell'imposta di soggiorno, il cui pagamento potrà essere preteso solo da chi alloggia nelle strutture alberghiere.

In realtà gli obblighi strumentali (informazione agli ospiti, dichiarazione da rendere al Comune, ecc.) e funzionali all'esazione del tributo, posti a carico degli albergatori sono attività tipiche del responsabile d'imposta, obbligato in solido con il soggetto passivo dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria<sup>22</sup>.

Peraltro, l'art. 4, cit., non prevede alcuna sanzione da irrogare ai gestori, nel caso di omesso versamento dell'imposta di soggiorno, ed in merito, i Comuni non possono colmare mediante un'apposita previsione nel regolamento, considerata la riserva di legge ex artt. 23 o (25, 2° co., Cost.) sussistente in materia di sanzioni<sup>23</sup>.

Nella situazione di incertezza generale, emergono già le prime perplessità rispetto ad alcuni regolamenti comunali che affiancano al soggetto passivo colpito dal prelievo e obbligato al pagamento, la figura del responsabile d'imposta che avrebbe l'obbligo di esigere il tributo e di versarlo.

Il comune di Roma nel proprio regolamento ha identificato il soggetto passivo in colui che pernotta nelle strutture ricettive e che non risulta iscritto nell'anagrafe di Roma capitale; ha previsto una serie di esenzioni di carattere soggettivo ed ha indicato analiticamente tutti gli obblighi tributari del gestore che si deve occupare della riscossione e del relativo versamento del tributo all'ente comunale<sup>24</sup>; si prevedono, altresì, sanzioni per violazioni riguardanti il versamento, con riferimento alla disciplina prevista dall'art. 13, d.lgs. n. 471/1997 e per ciò che concerne il procedimento di irrogazione delle sanzioni si rinvia agli artt. 9 e 17, d.lgs. n. 472/1997<sup>25</sup>.

I comuni di Venezia e Padova hanno individuato nel gestore il responsabile della riscossione e non dell'im-

22. La giurisprudenza costituzionale, in tema di referendum abrogativo ex art. 75 Cost., ha costantemente affermato che gli elementi basilari per la qualificazione di una legge come tributaria sono costituiti dalla ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico e la loro destinazione allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente medesimo. Alla luce di tale specificazione, la Corte ha sostenuto la natura tributaria dei rapporti tra ente impositore e sostituto e tra quest'ultimo ed il sostituto, con tutte le conseguenze anche in ordine alla giurisdizione. Ed infatti, "il sistema del sostituto d'imposta, storicamente sorto con maggiori giustificazioni, ancora risponde sia all'interesse fiscale dell'immediata percezione delle somme, sia a criteri di tecnica tributaria per agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi". In tal senso Corte Cost. n. 92/1972, in *Giur. cost.*, 1972, p. 1147; Corte Cost. n. 128/1986, in *Giur. cost.*, 1986, I, p. 853; Corte Cost. n. 364/1987, in *Giur. cost.*, 1987, I, p. 2718; Corte Cost. 12.1.1995, n. 11, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 261 con nota di Falsitta, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomia del tributo*, secondo cui le norme che disciplinano la ritenuta, la solidarietà dipendente, tutelano, anch'esse alla sicura percezione del tributo per cui non possono essere sottoposte ad abrogazione mediante referendum; *contra*, Marongiu, *Sulla inammissibilità dei "referendum" sul sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, p. 217, il quale afferma che il divieto costituzionale riguarderebbe le sole norme tributarie sostanziali, e tali sarebbero quelle che fissano gli elementi che incidono sulla imputazione, sull'esistenza e sulla misura dell'obbligazione tributaria: resterebbero fuori dal divieto e quindi assoggettabili a referendum le norme che disciplinano gli obblighi strumentali di dichiarazione, di versamento, le sanzioni, l'ampliamento

della sfera dei soggetti passivi, con la creazione di figure tipiche quali il sostituto ed il responsabile d'imposta.

23. È discusso se per le sanzioni amministrative tributarie la norma costitutiva della riserva di legge debba essere rinvenuta nell'art. 23 Cost., relativo alle prestazioni imposte, o nell'art. 25, 2 co., Cost., che per la materia penale contempla la riserva di legge, il principio di tassatività ed il divieto di retroattività. In via di estrema sintesi, si può affermare che l'art. 25, 2 co., cit., riguarda le misure punitive di ogni tipo; l'art. 23, cit., copre le prestazioni imposte, personali o patrimoniali, pertanto soltanto l'art. 25 può assicurare indistintamente la garanzia della riserva di legge per tutte le sanzioni punitive. Per un inquadramento generale del sistema sanzionatorio si rinvia a: Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pp. 51-62.

24. L'importo del prelievo non è assoggettabile a IVA e l'attestazione dell'assolvimento dell'imposta discende dall'apposizione di un timbro, fornito dall'amministrazione comunale, sulla ricevuta o fattura rilasciata dal gestore della struttura (cfr. Parere della Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate).

25. Per alcuni spunti di riflessione cfr. Gavioli *L'imposta di soggiorno e il caso del comune di Roma*, in *Fin. trib.*, 2011, p. 378 ss., il quale sostiene che il contributo di soggiorno, applicabile nella capitale a far data dal 1° gennaio 2011, garantirà una migliore qualità dei servizi al turista anche mediante una migliore accoglienza nella città; Scanu, *Fiscalità locale e imposta di soggiorno*, in *Boll. trib.*, 2011, 506 ss., per il quale "il contributo di soggiorno introdotto dall'Assemblea capitolina ha colto l'occasione che l'art. 14 del d.l. n. 78/2010 offriva per risanare il grave deficit finanziario, anche dovuto all'eccezionale pressione turistica che il Comune di Roma e la collettività dei residenti sopportano in ogni stagione dell'anno [...]".

posta. Il comune di Otranto qualifica il gestore quale responsabile d'imposta coobbligato al versamento, prevedendo obblighi documentali a suo carico. Il comune di Biella non ha previsto alcuna qualificazione tributaria per il gestore, ma solo l'obbligo di presentare comunicazioni sui pernottamenti.

Come è noto, i regolamenti comunali, quali fonti di normazione secondaria, non possono disciplinare gli elementi strutturali della fattispecie imponibile, in ragione del principio costituzionale della riserva di legge relativa previsto dall'art. 23 o (25, 2° co., Cost.).

L'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, che disciplina la potestà regolamentare degli enti locali, esclude che il regolamento possa individuare e definire le fattispecie imponibili, nonché i soggetti passivi o altre tipologie di soggetti gravati da adempimenti pecuniari nonché l'aliquota massima dei singoli tributi<sup>26</sup>.

Nella concreta fattispecie gli albergatori contestano l'art. 3 del Regolamento del comune di Firenze – che pone in capo al gestore delle strutture ricettive la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari – leggendo la previsione nel senso che esso verrebbe a qualificare gli albergatori come sostituti d'imposta, ovvero in alternativa come responsabili d'imposta, in ogni caso come soggetti passivi aggiuntivi dell'obbligazione di pagare l'imposta, violando la riserva di legge posta dalla Costituzione in materia tributaria, giacché una tale attribuzione di responsabilità non trova fondamento nel d.lgs. n. 23/2011.

Il T.A.R. Toscana respinge la tesi dei ricorrenti, affermando che "l'art. 3 del Regolamento gravato è composto di due commi, il primo dei quali precisa che l'imposta è dovuta dai soggetti, non residenti nel Comune di Firenze, che pernottano nelle strutture ricettive di cui al precedente art. 2", mentre il secondo comma aggiunge che "il soggetto responsabile degli obblighi tributari è il gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta". Inoltre "l'art. 3, 1 co., del Regolamento è esplicito e netto nello stabilire che soggetti passivi dell'imposta sono solo ed esclusivamente coloro che 'pernottano nelle strutture ricettive [...]', unici quindi tenuti al pagamento di quanto dovuto a titolo di prestazione imposta [...]ne discende che la riserva di legge di cui agli artt. 23 e 53 Cost. è rispettata [...]".

Per i giudici amministrativi le indicazioni del regolamento che riguardano la soggettività passiva non posso-

no essere interpretate nel senso di ravvisare in capo ai gestori delle strutture ricettive una responsabilità aggiuntiva e solidale per l'imposta dovuta; i soggetti passivi del tributo sono solo coloro che alloggiavano nelle strutture stesse mentre gli albergatori hanno solamente obblighi strumentali ed accessori (dichiarazione, versamento del tributo al Comune, ecc.).

Come è stato già evidenziato l'orientamento del T.A.R. Toscana non appare condivisibile, in quanto il regolamento del Comune di Firenze è chiaro nell'individuare il soggetto passivo in colui che alloggia nella struttura alberghiera e nel gestore il soggetto responsabile degli obblighi tributari, inteso non come colui che è responsabile solo di obblighi formali.

Problema diverso, invece, è quello del rapporto tra le fonti disciplinanti il tributo di soggiorno. In relazione a tale ultimo profilo si poteva ipotizzare una illegittimità del regolamento per violazione dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, senza attribuire al regolamento una lettura distorta.

Un'altra censura mossa dagli albergatori, che risulta marginale rispetto ai rilievi precedentemente analizzati, ha riguardato l'art. 2, 2 co., del Regolamento – applicazione dell'imposta a decorrere dal 1° luglio 2011 – per violazione dell'art. 3 dello Statuto del contribuente, per il quale le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico del contribuente anteriori a sessanta giorni dalla loro entrata in vigore.

I giudici amministrativi, hanno dichiarato inammissibile la contestazione poiché l'art. 3, cit., rappresenta una garanzia direttamente rivolta ai contribuenti, i quali non possono vedersi imporre adempimenti fiscali prima del decorso di un certo periodo temporale dall'adozione degli atti di istituzione del tributo.

Nel caso di specie, secondo i giudici, gli albergatori non sono soggetti passivi dell'imposta di soggiorno, né si possono considerare responsabili o sostituti di imposta, per cui non sono legittimati a sollevare una simile questione.

Anche tale considerazione non può essere condivisa in quanto, il regolamento è chiaro nel precisare che "il soggetto responsabile degli obblighi tributari è il gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta", pertanto, come è stato più volte ribadito, il gestore è responsabile d'imposta, che, secondo una terminologia

26. Ben potrebbe un regolamento comunale individuare degli obblighi a carico di una pluralità di soggetti, ma non potrebbe spingersi al punto di prevedere che il tributo debba essere pagato dall'utente o dal gestore in quanto si tratta di un obbligo sostanziale e non formale. Per Damiani, *L'imposta di soggiorno: prove di*

*federalismo municipale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2631, "la tecnica legislativa adottata dall'art. 4 del decreto appare grossolana e suscettibile di creare confusione, essendosi limitata a stabilire quali siano i soggetti sui quali andrà a gravare il carico tributario [...]".

consolidata, è quel particolare debitore che non realizza il presupposto del tributo, ma una fattispecie collaterale, ed è fiscalmente obbligato, in via dipendente, in solido con il soggetto che realizza il presupposto. Pertanto, la fonte della sua responsabilità non è la partecipazione al presupposto dell'imposta, ma la realizzazione di una fattispecie ulteriore e diversa che crea un rapporto di pregiudizialità – dipendenza con il debito dell'obbligato principale<sup>27</sup>.

A questo punto si tratta di verificare se il principio enunciato dall'art. 3, 2 co., Statuto, in ragione del quale non possono essere richiesti adempimenti a carico del contribuente prima del sessantesimo giorno di entrata in vigore della legge, possa riguardare anche soggetti diversi dal "contribuente". Le suindicate disposizioni riguardano l'efficacia delle leggi tributarie nel tempo, ma debbono considerarsi prevalentemente rivolte alle norme procedurali attraverso cui si dà attuazione alla pretesa impositiva<sup>28</sup>. Questo conferma che si tratta di norme connesse alla stabilità giuridica e che mirano a rafforzare un giudizio di ragionevolezza e di efficienza in relazione alle scelte del legislatore nella regolamentazione del rapporto tra fisco e cittadino, conseguentemente si possono ritenere applicabili anche ai soggetti responsabili di obblighi tributari.

## Conclusioni

Le tante incertezze poste dalla legge hanno spinto gli operatori del turismo a sollevare dinanzi ai giudici amministrativi svariate questioni di illegittimità dei regolamenti comunali istitutivi dell'imposta di soggiorno. Tuttavia, si deve prendere atto con soddisfazione del possibile sviluppo del tributo quale forma di prelievo che dovrebbe garantire ai comuni quella responsabilizzazione, mediante una maggiore flessibilità e correlazione tra prelievo e beneficio, anche nel rispetto dei principi enunciati nella legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale.

Per quanto riguarda il caso esaminato, parzialmente condivisibili appaiono le considerazioni dei giudici

amministrativi che, pur salvando il tributo, hanno rilevato alcune problematiche del regolamento del comune di Firenze che disciplina l'imposta di soggiorno.

Perplessità sono state evidenziate al sistema di commisurazione del prelievo correlato alla classificazione delle strutture ricettive (stelle, chiavi, spighe), poiché c'è il rischio di applicare un'imposta uguale per tutti gli alberghi del comune a parità di classificazione senza poter graduare gli importi in relazione al corrispettivo<sup>29</sup>. D'altra parte, i segnali critici sono pervenuti da più parti ed avevano indotto il legislatore ad intervenire per colmare le lacune dell'imposta di soggiorno, riguardanti le modalità applicative ed alcuni aspetti della soggettività passiva. Infatti, nel primo schema di decreto correttivo del d.lgs. n. 23/2011, sono stati previsti alcuni rimedi relativi alla disciplina del federalismo municipale.

Le modifiche apportate all'imposta di soggiorno avevano l'obiettivo di colmare le evidenti carenze già emerse in sede di prima applicazione del tributo. Si tratta della totale omissione del profilo sanzionatorio e della qualifica di responsabile di imposta da attribuire al gestore delle strutture ricettive, elementi coperti da riserva di legge ex art. 23 o (25, 2° co., Cost.).

Lo schema di decreto correttivo prevedeva, quindi, espressamente che i gestori delle strutture ricettive erano responsabili per il versamento dell'imposta, con obbligo di rivalsa nei confronti del soggetto passivo (colui che soggiorna) e per gli obblighi dichiarativi; il medesimo articolato, altresì, introduceva le sanzioni tributarie per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta, mediante il richiamo all'art. 13, d.lgs. n. 471/1997 e per l'omessa e infedele dichiarazione, unificate nella misura dal 100 al 200% dell'imposta non versata. Infine, lo schema di provvedimento ampliava la platea delle municipalità potenzialmente interessate al tributo: non più soltanto comuni capoluoghi di provincia, città turistiche e unioni di comuni, ma tutti i comuni, senza alcuna distinzione. Tuttavia, il citato provvedimento non è stato mai emanato.

Inoltre, in sede di conversione del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, (l. 26 aprile 2012, n. 44), tutta la disciplina che dove-

27. Il meccanismo normativo che ricorre nella responsabilità tributaria è ben descritto da Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 143, il quale chiarisce che non vi è differenza di struttura tra obbligazione del debitore principale e obbligazione del responsabile, ma differenza di fattispecie: "L'imposta è, dalla legge, anzitutto posta a carico d'una determinata persona, che coincide di regola col partecipante diretto della situazione-base dell'imposta. Con distinta norma, poi è stabilita l'obbligazione d'un altro soggetto, insieme e in aggiunta al primo obbligato". V. inoltre: Parlato, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, 79 ss.; Coppa, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, p. 45 ss., la quale non considera il diritto di rivalsa elemento identificativo utile per differenziare la nozione di responsabile d'imposta da quella di terzo tenuto ad obblighi fiscali. Orienta-

mento ripreso da Randazzo, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, pp.41-46, per il quale la rivalsa del responsabile d'imposta si risolve in un ordinario "diritto di regresso".

28. Per ulteriori approfondimenti sull'efficacia della norma tributaria nel tempo si rinvia a: Mastroiacovo, *Commento all'art. 3, l. n. 212/2000*, in Aa.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi, A. Fedele, Milano, 2005, pp. 120-123.

29. Alcuni comuni come Venezia e Padova, hanno previsto correttivi in grado di tener conto dei fisiologici aumenti di prezzo in determinati periodi dell'anno: in primo luogo la stagionalità, ma anche le modifiche della domanda per il fine settimanale, la programmazione di eventi (ad es. fiere), ovvero la peculiarità di alcune mete d'affari: ogni elemento che sia in grado di influenzare la logica del mercato turistico.

va riguardare l'imposta di soggiorno è stata utilizzata per regolare la nuova imposta di sbarco che possono istituire, in alternativa all'imposta di soggiorno, i comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori<sup>30</sup>.

Si tratta di un'occasione persa. Anche se permangono diversi profili di incertezza, qualche residua speranza

va riposta nell'orientamento della giurisprudenza e della prassi in attesa dell'emanazione del regolamento ministeriale<sup>31</sup> attuativo, previsto dall'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, che dovrebbe delineare ulteriormente la disciplina di riferimento del tributo di soggiorno e facilitare l'attività dei comuni nell'adozione dei regolamenti locali.

30. L'imposta di sbarco risulta disciplinata attualmente dal comma 3-bis, dell'art. 4, d.lgs. n. 23/2011. I comuni possono disciplinare l'imposta con apposito regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997; si tratta di un prelievo applicabile fino ad un massimo di euro 1,5, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea. Si precisa, nella norma, che la compagnia è responsabile del pagamento del tributo, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, ha, inoltre altri obblighi tributari (es. dichiarazione, nonché altri adempimenti derivanti dal regolamento comunale). Si fa riferimento anche alla disciplina sanzionatoria, prevedendo sanzioni sia per le violazioni commesse dal responsabile, sia per le violazioni attribuibili al soggetto passivo. L'imposta non è dovuta dai soggetti residenti nel comune, dai lavoratori, dagli studenti pendolari, nonché dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'IMU, tuttavia l'ente locale

può prevedere nel proprio regolamento ulteriori agevolazioni per particolari fattispecie. Come nell'imposta di soggiorno anche il gettito del prelievo sullo sbarco è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e di recupero di beni culturali e ambientali, per Lovecchio, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, in *Corr. trib.*, 2012, pp. 1780-1781. L'ambito soggettivo delle esenzioni del nuovo tributo locale, dovrà essere meglio precisato dal regolamento istitutivo, al fine di valorizzare la *ratio* sottesa alla previsione legislativa.

31. Il regolamento dovrebbe fornire indicazione anche in merito al vincolo di destinazione del gettito dell'imposta, indicando i criteri ai quali attenersi nella concessione delle esenzioni, al momento lasciate alla discrezionalità degli enti impositori. Su tali profili v.: Lovecchio, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, in 2011, p. 3756.