

TRIBUTI LOCALI e REGIONALI

RIVISTA BIMESTRALE
DI DOTTRINA E PRATICA
PROFESSIONALE

numero **3** | maggio-giugno 2012

L'IMU E LA FACOLTÀ
DEI COMUNI IN MATERIA
REGOLAMENTARE

PRIME RIFLESSIONI
SULL'IMPOSTA
SOGGIORNO

TRI: NATURA
CONTRIBUTO

TARIFFA RIFIUTI

| *La nuova
definizione
di abitazione
principale
nell'ambito
dell'Imposta
municipale
propria* |


MAGGIOLI
EDITORI

TRIBUTI LOCALI e REGIONALI

RIVISTA BIMESTRALE
DI DOTTRINA E PRATICA
PROFESSIONALE

numero 3 | maggio-giugno 2012

**DIRETTORE
RESPONSABILE**
Manlio Maggioli

DIREZIONE
Luigi Lovecchio
Dottore commercialista,
Professore a contratto
di Diritto tributario
internazionale
all'Università di Economia
di Chieti-Pescara

Pasquale Mirto
Dirigente settore Entrate
di unione di comuni

COMITATO SCIENTIFICO
Silvia Brandoro
Vice Segretario Comune
di Milano

Angelo Buscema
Dirigente agenzia Entrate,
Responsabile Ufficio
Contenzioso Tributario
DR Lazio

Maria Cinquepalmi
Funzionario Direttivo del
Servizio Tributario del
Comune di Fiumicino (RM)

Garmine Cossiga
Professore a contratto,
Università Napoli

Maurizio Fogagnolo
Avvocato in Ivrea

Claudio Galtieri
Procuratore regionale
della Corte dei Conti
della Toscana

Fabio Melilli
Presidente Agenzia
Autonoma Albo Segretari
Comunali e Provinciali

Francesco Tesaurio
Ordinario diritto tributario
Università Milano - Bicocca

Mario Trimeloni
Già Ordinario diritto
tributario Università Parma

Francesco Tuccio
Presidente A.n.u.t.e.i.

**COORDINAMENTO
REDAZIONALE**

Alessio Sfienti
REDAZIONE
Via del Carpino, 8
47822 Santarcangelo
di Romagna (RN)

Progetto grafico
Emanuela Di Lorenzo

**DIREZIONE,
AMMINISTRAZIONE
E DISTRIBUZIONE**
Maggioli Editore
presso c.p.o. Rimini
Via Corfano, 58 - 47900
Rimini
tel. 0541/628111
fax 0541/622100
Maggioli Editore
è un marchio Maggioli s.p.a.

Servizio Abbonamenti
tel. 0541/628242
fax 0541/622595
abbonamenti@maggioli.it
www.periodicimaggioli.it

PUBBLICITÀ
Publimaggioli
Concessionaria di Pubblicità
per Maggioli s.p.a.
Via del Carpino, 8
47822 Santarcangelo
di Romagna (RN)
tel. 0541/628736
fax 0541/624887
publimaggioli@maggioli.it
www.publimaggioli.it

Filiali
MILANO - Via F. Albani, 21
20149 Milano
tel. 02/48545811
fax 02/48517108

BOLOGNA - Via Volto
Santo, 6
40123 Bologna
tel. 051/229439-228676
fax 051/262036

ROMA - Via Volturmo, 2/c
00185 Roma
tel. 06/5896600-
58301292
fax 06/5882342

NAPOLI - Via A. Diaz, 8
80134 Napoli
tel. 081/5522271
fax 081/5516578

Registrazione
Presso il Tribunale di Rimini
del 3 aprile 1995 al n.
9-96 Maggioli s.p.a.
Azienda con Sistema
Qualità certificato ISO
9001:2000 iscritta al
registro operatori
della comunicazione

Stampa
Titanlito - Dogana R.S.M.

editoriale

5 | di Luigi Lovecchio e Pasquale Mirto

in primo piano

7 | La nuova definizione di abitazione principale
nell'ambito dell'Imposta municipale propria
Maurizio Fogagnolo

dottrina

19 | L'Imu e la facoltà dei comuni in materia
regolamentare
Eugenio Piscino

25 | Prime riflessioni sull'Imposta di soggiorno
Caterina Verrigni

nel prossimo numero

L'avvicinamento alla Tares e il punto sugli
aggiornamenti dell'Imu, alla luce degli
eventuali d.P.C.M. correttivi delle aliquote
e delle conseguenti delibere comunali

HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Roberto del Fiacco
Esperto di Diritto tributario
e Giurisinformatica
applicata per gli enti locali

Giuseppe Durante
Avvocato tributarista,
esperto di finanza locale
e contenzioso tributario

Maurizio Fogagnolo
Avvocato in Ivrea

Luigi Lovecchio
Dottore commercialista,
Professore a contratto
di Diritto tributario
internazionale
all'Università di Economia
di Chieti-Pescara

Pasquale Mirto
Dirigente settore entrate
di unione di comuni

Giovanni Montaccini
Avvocato, Esperto
di Diritto tributario
per gli enti locali

Luca Montaccini
Esperto di Diritto
ambientale, Esperto di
cooperazione allo sviluppo
in campo ambientale

Alberto Pierobon
Esperto in rifiuti e servizi
pubblici locali

Eugenio Piscino
Dirigente del Settore
Affari Finanziari Città
di Pompei, Revisore
contabile

Caterina Verrigni
Professore Aggregato
di Diritto tributario,
Università di Chieti-
Pescara

33 | La natura del contributo "Sistri":
prmissime considerazioni
Alberto Pierobon

38 | Ancora su Tariffa Rifiuti e Imposta
sul Valore Aggiunto
Giovanni Montaccini, Luca Montaccini, Roberto
del Fiacco

53 | Modello di procedura concorsuale
con stazione unica appaltante per comuni
con popolazione inferiore a 5.000 abitanti
Giuseppe Durante

giurisprudenza

61 | a cura di Luigi Lovecchio

63 | prassi amministrativa

65 | legislazione

67 | scadenze

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO 2012

- Il prezzo di abbonamento della rivista "Tributi Locali e Regionali" + la Newsletter online quindicinale "Ufficio tributi informa" è di euro 195,00.
 - Il prezzo di una copia della rivista è di euro 41,00.
 - Il prezzo di una copia arretrata è di euro 43,00.
- I prezzi sopra indicati si intendono Iva inclusa.
Il pagamento dell'abbonamento deve essere effettuato con bollettino c.c.p. n. 31666589 intestato a Maggioli s.p.a., Periodici, via del Carpino, 8, 47822 Santarcangelo di Romagna (RN).

La rivista "Tributi Locali e Regionali" è disponibile anche nelle migliori librerie.
L'abbonamento decorre dal 1° gennaio con diritto di ricevimento dei fascicoli arretrati e avrà validità per un

anno. La Casa Editrice comunque, al fine di garantire la continuità del servizio, in mancanza di esplicita revoca, da comunicarsi in forma scritta entro il trimestre seguente alla scadenza dell'abbonamento, si riserva di inviare il periodico anche per il periodo successivo. La disdetta non è comunque valida se l'abbonato non è in regola con i pagamenti. Il rifiuto o la restituzione dei fascicoli della rivista non costituiscono disdetta dell'abbonamento a nessun effetto.
I fascicoli non pervenuti possono essere richiesti dall'abbonato non oltre 20 giorni dopo la ricezione del numero successivo.

Coloro che sono in regola con i pagamenti hanno diritto a richiedere entro l'anno la risoluzione gratuita di due quesiti di interesse generale. I quesiti dovranno essere formulati per iscritto ed inviati all'indirizzo e-mail: servizio.quesiti@maggioli.it

Collaborazioni

Per l'invio di articoli e comunicati:
indirizzo e-mail: tributicalieregionali@maggioli.it
oppure: Redazione "Tributi Locali e Regionali", via del Carpino, 8 - 47822 Santarcangelo di Romagna (RN).

Tutti i diritti riservati

È vietata la riproduzione, anche parziale, del materiale pubblicato senza autorizzazione dell'Editore.
Le opinioni espresse negli articoli appartengono ai singoli autori, dei quali si rispetta la libertà di giudizio, lasciandoli responsabili dei loro scritti.
L'autore garantisce la paternità dei contenuti inviati all'Editore manlevando quest'ultimo da ogni eventuale richiesta di risarcimento danni proveniente da terzi che dovessero rivendicare diritti su tali contenuti.

Prime riflessioni sull'Imposta di soggiorno

di Caterina Verrigni

La nuova Imposta di soggiorno introdotta dalla legge delega sul federalismo fiscale e disciplinata dall'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 ha suscitato un forte interesse da parte dei comuni a vocazione turistica. Si tratta di un tributo che grava su coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, il cui presupposto è rappresentato dal soggiorno in particolari località (città turistiche o città d'arte) e il cui gettito sarà destinato a finanziare interventi in materia di turismo compreso il recupero dei beni culturali ed ambientali.

1. L'esperienza del tributo di soggiorno in Italia

Negli ultimi mesi, nel sistema finanziario dei comuni a vocazione turistica e nella giurisprudenza amministrativa ⁽¹⁾, si è acceso un vivace dibattito in merito all'Imposta di soggiorno introdotta dalla legge delega sul federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42) e disciplinata successivamente dall'art. 4, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, attuativo del federalismo municipale. Tale tributo 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, l'imposta fu istituita con la legge 11 dicembre 1910, n. 863, successivamente modificata ed integrata da altri provvedimenti legislativi, e trovò posto nel TUFL (r.d. 14 settembre 1931, n. 1175). Il tributo è stato successivamente riformato con r.d.l. 24 novembre 1938, n. 1926, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739 ⁽²⁾.

(1) T.A.R. Toscana, 24 novembre 2011, n. 1808, rappresenta la prima pronuncia della giurisprudenza amministrativa in tema di Imposta di soggiorno, seguita dal T.A.R. Calabria, 31 dicembre 2011, n. 1694, che richiama in diversi punti, la decisione dei giudici toscani; poi T.A.R. Puglia – Lecce, 30 aprile 2012, n. 748 e da ultimo T.A.R. Veneto, 10 maggio 2012, n. 653, in 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) 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.: G. 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 (legge regionale 29 agosto 1976, n. 10, nonché d.P.G.R. 20 ottobre 1988, n. 29), su tali profili si rinvia a: G. IELO, *Ci sono i primi dubbi di costituzionalità*, in "Fin. trib.", 2011, 901-902. Per un approfondimento in ordine alle simili soluzioni adottate in altri ordinamenti europei cfr. G. SCANU, *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in "Riv. dir. trib.", 2009, I, pp. 339 ss.

| 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 |

In tempi recenti, rappresenta un esempio di prelievo collegato ai flussi turistici la tassa istituita dall'art. 5 della legge regionale Sardegna 29 maggio 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, legge regionale Sardegna n. 2/2007, in relazione all'art. 3 Cost.; tuttavia, la Corte costituzionale⁽³⁾ 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 limitarsi a rimettere ad essi la sola decisione di istituire o no i suddetti tributi".

Successivamente, l'art. 2, comma 14, legge regionale Sardegna 14 maggio 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.

2. La funzione ambientale e il vincolo di destinazione

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

(3) Corte cost. 15 aprile 2008, n. 102, in "Giur. trib.", 2008, 7, p. 601, con nota di G. 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 criteri 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.: L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: le iniziative della regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in "La Finanza locale", 2007, 1, pp. 11 ss.; V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in "Rass. trib.", 2008, pp. 963-977; F. PEDDIS, F. 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*, V. FICARI (a cura di), Milano, 2009, pp. 53-62.

pubblici locali". Infatti, a differenza del tributo di scopo introdotto con la legge finanziaria del 2007 (legge 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 (4).

Il legislatore ha inteso valorizzare le possibilità applicative del tributo, tenendo anche presente le molteplici forme di prelievo che, negli ultimi anni, hanno accompagnato l'ingresso nei centri urbani (5), garantendo ai comuni uno strumento particolarmente flessibile per la selezione dei soggetti tenuti al finanziamento ed alla ripartizione del carico fiscale correlato (6).

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 (7). Come è noto la presenza turistica ge-

nera maggiori costi per gli enti locali i quali devono poter contare su maggiori entrate (8).

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 (9). 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 (10).

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 inve-

(4) 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: L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in questa *Rivista*, 2007, pp. 181 ss.; Id., *Imposta di scopo, compartecipazioni, addizionali e poteri regolamentari*, in questa *Rivista*, 2008, pp. 206 ss.; V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, in "Rass. trib.", 2007, pp. 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; F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in "Rass. trib.", 2011, pp. 1262 ss.

(5) 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: S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in "Riv. dir. fin.", 2009, I, pp. 588-589.

(6) Sul punto v.: L. ANTONINI, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi propri*, *Commento all'art. 71 n. 42/2009*, in *Commentario Anci sulla delega sul federalismo fiscale*; F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, cit., p. 1270.

(7) 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 economici si rinvia a: BURATTI, *Ragioni e limiti dell'imposizione sui "non residenti"*, in "Federalismo fiscale", 2008, 207 ss.; L. Tosi, *La fiscalità delle città d'arte*, Padova, 2009.

(8) L'Ance 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".

(9) Tale aspetto è ben evidenziato da: A.E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei comuni*, in "Innovazione e diritto", 2011, 6, in www.innovazioneediritto.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.

(10) Per S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in "Riv. dir. fin.", cit., 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.

stimento assunte a manifestazione indiretta di capacità contributiva⁽¹¹⁾ 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”⁽¹²⁾. Per quanto riguarda la destinazione finanziaria dell'Imposta di soggiorno⁽¹³⁾, l'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23/2011, precisa 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” vincolato, viene riscosso attraverso i gestori delle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale ed incide economicamente sui soggetti che vi alloggiano⁽¹⁴⁾. 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⁽¹⁵⁾.

In realtà, al di là delle problematiche contabilistiche, la dottrina tributaria⁽¹⁶⁾ 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⁽¹⁷⁾.

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,

(11) 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.

(12) Si esprime in tal senso V. 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.

(13) Per A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in “Rass. Trib.”, 2010, 6, pp. 527-529, non è estranea al nostro sistema tributario, l'ipotesi di tributi propri dell'ente 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”.

(14) 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. Secondo A.E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei comuni*, cit., p. 11, “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 ...”.

(15) Secondo L. 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”.

(16) M. INGROSSO, *Contributi*, Dig. Disc. Priv. sez. comm., 117, il quale però ritiene 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.); M. TRIMELONI, *I caratteri delle entrate tributarie*, I, Padova, 1973, pp. 108 ss.

(17) 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 (L. 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 “La Finanza locale”, 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”.

il quale prevede, al comma 2, la restituzione del tributo nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

3. Il profilo soggettivo

Rispetto all'inquadramento generale della nuova Imposta di soggiorno, il vivace dibattito sviluppatosi tra i pratici riguarda talune delicatissime problematiche applicative sulle quali è intervenuta la giurisprudenza amministrativa.

In particolare, i gestori delle strutture ricettive che hanno proposto ricorso hanno contestato le norme regolamentari degli enti comunali (v. ad es. art. 3 del regolamento del Comune di Firenze) che ponevano in capo all'operatore la responsabilità del rispetto degli obblighi tributari.

Per quanto riguarda il profilo della soggettività attiva, possono istituire l'Imposta di soggiorno i comuni capoluogo di provincia, i comuni inclusi negli elenchi delle località turistiche e le unioni⁽¹⁸⁾ 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.

Altro elemento di criticità del prelievo potrebbe riguardare la sua prevalente incidenza sui non residenti; tale profilo suscita dei dubbi sulla compatibilità comunitaria del tributo anche in virtù della giurisprudenza della Corte di Giustizia⁽¹⁹⁾ 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⁽²⁰⁾.

(18) L'inclusione delle unioni di comuni recepisce uno dei criteri previsti nell'art. 12, legge n. 42/2009, concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali. Infatti, alla lett. 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: G. MARINI, C. 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*, L. DEL FEDERICO, L. ROBOTTI (a cura di), Milano, 2008, pp. 93-117.

(19) 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.: G. VEZZOSO, *Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale e della Corte di Giustizia CE*, in "Dir. prat. trib.", 2010, I, pp. 25 ss.; AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, cit., 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".

(20) In merito a tale profilo, il T.A.R. Toscana n. 1008/2011, ha ritenuto che i gestori non possono 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, comma 2, Regolamento Comune di Firenze), per cui la sentenza 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".

| È chiaro che se i regolamenti disciplinanti l'Imposta di soggiorno individuano nell'albergatore il soggetto responsabile degli obblighi tributari senza chiamarlo "responsabile" o "sostituto" d'imposta, si tratta, in ogni caso, di un soggetto obbligato in solido con il soggetto passivo dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria |

È chiaro che se i regolamenti disciplinanti l'Imposta di soggiorno individuano nell'albergatore il soggetto responsabile degli obblighi tributari senza chiamarlo "responsabile" o "sostituto" d'imposta, si tratta, in ogni caso, di un soggetto obbligato in solido con il soggetto passivo dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Conseguentemente, non appare condivisibile la sentenza del T.A.R. Toscana e del T.A.R. Calabria nella parte in cui affermano 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.

Il gestore è quindi un responsabile d'imposta, che, secondo una terminologia 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 (obbligato principale) ⁽²¹⁾.

Per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio, l'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, 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 art. 23* (o art. 25, comma 2, Cost.), sussistente in materia di sanzioni ⁽²²⁾.

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; 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 ⁽²³⁾.

(21) Il meccanismo normativo che ricorre nella responsabilità tributaria è ben descritto da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 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 partecipe 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: A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, 79 ss.; D. COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, pp. 31 ss.; Id., *Responsabile d'imposta*, in "Dig. disc. priv. sez. comm.", vol. XII, Torino, 1996, p. 379.

(22) 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, comma 2, 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, comma 2, 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: L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pp. 51-62.

(23) Per alcuni spunti di riflessione cfr. F. GAVIOLI, *L'Imposta di soggiorno e il caso del Comune di Roma*, in "Fin. trib.", 2011, pp. 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.

I Comuni di Venezia e Padova hanno individuato nel gestore il responsabile della riscossione e non dell'imposta. 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 art. 25, comma 2, 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 (24).

In relazione a tale ultimo profilo si potrebbe ipotizzare una illegittimità dei regolamenti dei comuni che disciplinano il tributo di soggiorno per violazione dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, senza necessità di attribuire agli atti di normazione secondaria una interpretazione distorta.

4. Conclusioni

I numerosi profili di incertezza posti dalla disciplina dell'Imposta di soggiorno hanno indotto gli operatori turistici a sollevare dinanzi ai giudici amministrativi i profili di illegittimità dei regolamenti comunali istitutivi del tributo.

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.

Appare parzialmente condivisibile l'orientamento dei giudici amministrativi che, pur salvando il tributo, hanno rilevato alcune problematiche nei regolamenti comunali attuativi dell'Imposta di soggiorno.

Critiche possono essere sollevate anche rispetto 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 (25).

D'altra parte, le problematiche erano già state evidenziate dagli operatori ed avevano indotto il legislatore ad intervenire per colmare le lacune dell'Imposta di soggiorno, riguardanti le modalità applicative ed alcuni profili della soggettività. Infatti, nel primo schema di decreto correttivo del d.lgs. n. 23/2011, sono stati previsti alcuni correttivi relativi alla disciplina del federalismo municipale.

Le modifiche apportate all'Imposta di soggiorno avevano l'obiettivo di rimediare alle 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 Cost.

(24) Per M. DAMIANI, *L'Imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale "disarticolato"*, in "Corr. trib.", 2011, 32, 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 ...".

(25) 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 settimana, 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.

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 versamento, 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. Il provvedimento in oggetto tuttavia non ha mai visto la luce.

Inoltre, nella legge di conversione del d.l. n. 16/2012 (legge 26 aprile 2012, n. 44), la disciplina che sarebbe dovuta intervenire sull'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 ⁽²⁶⁾.

Anche se permangono i profili di incertezza, qualche residua speranza va riposta nell'orientamento della giurisprudenza e della prassi in attesa dell'emanazione del regolamento ministeriale ⁽²⁷⁾ 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.

(26) 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.

(27) 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.: L. LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e Imposta di soggiorno*, in "Corr. Trib.", 2011, 45, p. 3756.