



Anno XIII, novembre 2016

Dottrina

n. 11 - 2016

Cristina De Benetti

Excursus della giurisprudenza amministrativa e contabile in tema di imposta di soggiorno, nella perdurante assenza del regolamento governativo di cui all'articolo 4 del d. lgs. 23/2011

Sommario: 1. Premessa; 2. Il quadro normativo in tema di imposta di soggiorno; 3. La copiosa giurisprudenza dei Tribunali Amministrativi Regionali ed il recente arresto della Corte dei conti a Sezioni Riunite in sede giurisdizionale (sent. 22/2016); 4. Considerazioni conclusive.

1. Premessa

La tematica in esame trova attuale disciplina nell'articolo 4, titolato "*Imposta di soggiorno*", del decreto legislativo 23/2011, recante "*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*" ([1]).

L'introduzione di tale imposta ha suscitato un ampio dibattito da parte del mondo politico locale e delle categorie economiche interessate, ma non ha ricevuto particolare attenzione da parte della dottrina. Particolarmente copiosa risulta invece la produzione giurisprudenziale.

In particolare, come vedremo, la mancata emanazione di apposito regolamento governativo recante la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno ed il contemporaneo esercizio da parte dei Comuni della facoltà di emanazione di appositi regolamenti comunali dedicati alla definizione delle ulteriori modalità applicative del tributo, nonché delle esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo, ha generato il sorgere di molteplici contenziosi avanti il Giudice amministrativo, chiamato da parte di singoli operatori e/o di associazioni di categoria, a sindacare sotto plurimi profili, la legittimità dei regolamenti comunali applicativi dell'imposta. Inoltre per i profili di competenza si è altresì pronunciata la Magistratura contabile sia in sede consultiva sia in sede giurisdizionale.

In tale contesto pare opportuna una ricognizione ragionata della giurisprudenza, al fine di dare conto della elaborazione di una consolidata casistica giurisprudenziale, particolarmente utile ad orientare le amministrazioni comunali nella perdurante assenza di apposito regolamento governativo a riguardo.

2. Il quadro normativo in tema di imposta di soggiorno

Veniamo in primis a ricostruire il quadro normativo, anche al fine di riscontrare come la legislazione del secolo scorso offrisse una più esaustiva declinazione della fattispecie astratta.

Come già detto l'attuale disciplina dell'imposta di soggiorno è stata emanata nel 2011, va però anche detto che tale imposta vanta una lunga presenza nell'ordinamento italiano del secolo scorso, essendo stata istituita nel 1910 ad opera della legge 11 dicembre 1910 n. 863.

Nel 1910 venne, infatti, attribuita ai Comuni nel cui territorio vi fossero stabilimenti idroterapici ovvero di stazione climatica o balneare la facoltà di introdurre una tassa di soggiorno nei confronti dei soggetti che ivi soggiornassero per almeno cinque giorni a scopo di cura.

Tale normativa non mancava di disciplinare tutti i profili della fattispecie, conferendo così certezza alla fattispecie.

Non così come vedremo oggi, e ciò a causa della mancata emanazione del regolamento governativo di attuazione della norma primaria.

Il legislatore del 1910 aveva, in primo luogo, disciplinato il procedimento istitutivo dell'imposta. A riguardo la legge 863 dispone che i Comuni, a cui conferisce importanza essenziale nell'economia locale l'esistenza di stabilimenti idroterapici o il carattere di stazione climatica o balneare, hanno facoltà di promuovere con deliberazione dei propri Consigli domanda al Ministero degli Interni per essere autorizzati ad applicare una tassa di soggiorno a carico di coloro che si recano nel Comune per dimorarvi a scopo di cura. Uguale facoltà è accordata ad una frazione del Comune, in cui hanno sede i predetti stabilimenti o stazioni, quando non vi provveda il Consiglio comunale; la relativa domanda, peraltro, veniva presa in considerazione solo se presentata da due terzi degli elettori appartenenti alla frazione.

Ed ancora, in merito alla destinazione di quanto introitato, la normativa del 1910 stabiliva che il prodotto della tassa di soggiorno fosse devoluto esclusivamente, sia nel conto di competenza, sia in quelli dei residui, alle spese ritenute necessarie allo sviluppo delle stazioni climatiche o balneari, vuoi con opere di miglioramento o di ampliamento, vuoi anche di semplice "abbellimento". A tal fine era necessario stabilire una contabilità speciale, separata dal bilancio comunale, registrandovi annualmente la previsione del prodotto della tassa e quella delle sue erogazioni, sancendo altresì che non era lecito alcuno storno o trasporto di fondi alle partite del bilancio generale.

Inoltre la legge 863/1910 stabiliva che l'importo della tassa non potesse essere superiore a lire dieci per ogni persona, importo ridotto almeno alla metà per i domestici e per i fanciulli al disotto dei dodici anni, stabilendo comunque che la tassa fosse a carico di coloro la cui dimora nel Comune non fosse inferiore a cinque giorni. Veniva, poi, specificato che la riscossione della tassa poteva essere assunta

direttamente dal Comune o affidata ai proprietari degli stabilimenti, ai loro direttori ed agli albergatori.

Infine, quanto ad eventuali esenzioni, la normativa del secolo scorso stabiliva che fosse di competenza del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro delle finanze, autorizzare l'applicazione della tassa di soggiorno e introdurre ogni limitazione o condizione ritenesse necessaria nei regolamenti speciali approvati dal Consiglio comunale, sottoposti alla omologazione del Ministro medesimo, disponendo che in tali regolamenti speciali dovevano dichiararsi, oltre le esenzioni particolari inerenti all'indole della tassa, quelle necessarie per gli indigenti, per i sanitari e per le loro famiglie.

Dunque, con tale normativa istitutiva dell'imposta tutti i profili relativi alla fattispecie impositiva trovavano puntuale disciplina. E così il procedimento istitutivo, le riduzioni, il vincolo di destinazione e la disciplina contabile.

Seguirono negli anni venti e trenta del secolo scorso talune modifiche alla legge 863, fino a giungere nel 1938 alla *"Nuova legge sull'imposta di soggiorno"*.

E' interessante notare come con tale normativa la fattispecie impositiva venga ad interessare qualsiasi forma di alloggio temporaneo per fini turistici.

In particolare si stabilì che l'imposta di soggiorno fosse applicata, oltre che nelle stazioni di soggiorno e di cura, anche in quelle di turismo, nonché nelle altre località climatiche, balneari o termali o comunque di interesse turistico.

L'elenco di dette località era stabilito con decreto del Ministro per l'interno, di concerto con quelli per le finanze e per la cultura popolare.

Inoltre l'imposta era dovuta da chiunque prendesse alloggio, in via temporanea, in alberghi, pensioni, locande, stabilimenti di cura e case di salute, nonché da tutti coloro che alloggiassero temporaneamente, ma per un periodo superiore a cinque giorni, in ville, appartamenti, camere ammobiliate od altri alloggi.

Agli effetti dell'applicazione dell'imposta gli alberghi, le pensioni, le locande, gli stabilimenti di cura e le case di salute erano classificati in sei categorie, alle quali corrispondevano tariffe differenziate. Mentre le ville, gli appartamenti, le camere ammobiliate e gli altri alloggi in genere erano distinti in quattro categorie cui corrispondeva una modulazione tariffaria.

Venivano poi disciplinati in dettaglio sia il regime delle esenzioni sia il regime della riscossione.

Senonchè, con l'articolo 10 della legge 144 del 1989, di conversione del decreto legge 66/1989, nell'imminenza dei mondiali di calcio del 1990, l'imposta di soggiorno di cui alla normativa del 1938 venne soppressa a far data dal primo gennaio 1989.

Questo il passato normativo dell'imposta di soggiorno.

Veniamo ora al presente.

Si deve alla legge delega n. 42/2009 sul cosiddetto federalismo fiscale ed al successivo decreto legislativo la nuova vita dell'imposta di soggiorno ([2]).

In particolare l'imposta di soggiorno è stata reintrodotta nell'ordinamento italiano dapprima, per il solo Comune di Roma, ad opera del decreto legge 31 maggio 2010 n. 78, quindi, in termini generali, dal decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale ([3]).

Veniamo, dunque, ad analizzare la fattispecie attuale, come delineata dall'articolo 4 del d. lgs. 23/2011, anticipando fin d'ora come l'ampia discrezionalità che la fonte primaria declina in favore dei Comuni giustapposta alla mancanza del regolamento governativo di attuazione della fonte primaria medesima vengano a produrre una, inevitabile, difformità di discipline regolamentari a livello comunale, in grado comunque di incidere su taluni profili di diritto, quali il regime delle esenzioni piuttosto che sul regime della concorrenza tra le strutture ricettive.

La norma attualmente vigente dispone che i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni, nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, possono istituire, con deliberazione del consiglio comunale, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a cinque euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché ancora dei relativi servizi pubblici locali. Inoltre l'imposta di soggiorno può sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale.

Peraltro l'articolo 4 del d.lgs. 23/2011 rimette, poi, ad apposito regolamento governativo, da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo medesimo, la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno.

Senonché tale regolamento non è stato ad oggi emanato. Ipotesi peraltro, questa, presa in considerazione dalla fonte primaria, che non ha mancato di disporre espressamente che i comuni, anche in caso di mancata emanazione del regolamento governativo previsto nel termine indicato, possano comunque adottare regolamenti che, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, dispongano ulteriori modalità applicative del tributo, nonché esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

Ne è derivata una inevitabile mancanza di conformità tra i vari regolamenti comunali emanati dai comuni interessati nell'assenza della disciplina governativa di attuazione della fonte primaria ([4]).

3. La copiosa giurisprudenza dei Tribunali Amministrativi Regionali ed il recente arresto della Corte dei conti a Sezioni Riunite in sede giurisdizionale (sentenza 22/2016)

In tale contesto normativo, come delineato dalla fonte di rango primario, ma altresì declinato ed attuato da singoli regolamenti comunali, molteplici sono stati i ricorsi amministrativi che singoli albergatori piuttosto che associazioni di categoria hanno promosso, lamentando plurimi profili di illegittimità dei regolamenti comunali recanti la disciplina attuativa dell'imposta.

In primo luogo il Giudice amministrativo è stato chiamato a pronunciarsi in merito a talune eccezioni di illegittimità costituzionale per violazione della riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, in relazione alla impugnativa di taluni regolamenti

comunali che - a detta dei ricorrenti - attribuivano agli albergatori il ruolo di sostituto o responsabile d'imposta ex art. 64 D.P.R. n. 600/1973.

Su tale specifico profilo è stato chiamato più volte a pronunciarsi il TAR del Veneto. In particolare, con le sentenze conformi 1165/2012, 1283/2012, 141/2013 e, da ultimo, 1141/2016, il Giudice Amministrativo per il Veneto ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità, statuendo che ai gestori *"sono affidati soltanto adempimenti strumentali all'esazione del tributo, distinti dall'obbligazione tributaria, adempimenti di carattere complementare, non eccessivamente onerosi o complessi, tali quindi da non essere ravvisabile la riserva di legge, considerato, fra l'altro, che l'art. 4 c. 3 D.lgs. n. 23/2011 demanda ai comuni la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo"*.

Di segno conforme le sentenze del TAR Calabria 1694/2011 e del TAR Toscana 200/2013, con le quali il Giudice Amministrativo ha statuito che il rapporto d'imposta riguarda solamente l'ospite e non grava dunque sul gestore, al quale i regolamenti comunali in esame attribuiscono oneri di carattere strumentale alla riscossione dell'imposta, quali gli obblighi di riversare al comune le somme pagate dall'ospite a titolo d'imposta e gli obblighi dichiarativi, e ciò anche ove si consideri che in caso di omesso versamento dell'imposta gli importi possono essere accertati e riscossi dal comune solo nei confronti dell'ospite.

Alla giurisprudenza amministrativa veneta si deve una ulteriore pronuncia (sent. 653/2012) che statuisce in merito alla pretesa violazione del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione, violato in quanto - secondo parte ricorrente - il semplice fatto di alloggiare non può essere considerato un indice di capacità contributiva, né può costituire elemento idoneo a far presumere la produzione di una ricchezza in capo al soggetto passivo. La fattispecie contestata configurerebbe, dunque, una presunta capacità contributiva parametrata rispetto alla spesa che il cliente corrisponde per l'ospitalità alberghiera. Per contro il principio di capacità contributiva imporrebbe di considerare la produzione di una ricchezza, che nel caso di specie difetterebbe.

Ebbene il TAR Veneto, con la sentenza 653/2012, rigetta tale eccezione di incostituzionalità, ritenendo che la spesa sopportata dal cliente per l'ospitalità alberghiera sia un indice sintomatico di ricchezza, poiché un tanto si spende, in quanto si dispone delle somme necessarie per pagare. Né, secondo il Giudice Amministrativo, può parlarsi di duplicazione dell'imposizione, in quanto il soggetto interessato sarebbe tassato a monte, quando produce il reddito, e a valle, quando ne dispone. *"Infatti la spesa di ospitalità alberghiera è considerata dal legislatore un indice di capacità contributiva distinta dal diverso indice di capacità contributiva dato dalla percezione del reddito. Tale fenomenologia è coerente col sistema tributario italiano che prevede una molteplicità di indici di capacità contributiva con l'obiettivo che sia in tal modo assicurato il prelievo di una capacità contributiva effettiva, che può manifestarsi non solamente nella percezione del reddito, ma anche in ulteriori forme di ricchezza"*.

Conclude, dunque, il TAR Veneto con la sentenza richiamata, statuendo che *"In tale quadro l'imposta di soggiorno non contrasta con l'art. 53 della Costituzione. L'art. 4 del D.Lgs. n. 23 del 2011 è altresì coerente con i principi e criteri direttivi fissati nella L. delega n. 42 del 2009, il cui art. 2, comma 2, lettere b) e c), prevede il principio della flessibilità fiscale"*

articolata su più tributi".

Sancita così la legittimità costituzionale della fattispecie impositiva, la giurisprudenza amministrativa è stata chiamata a sindacare ulteriori profili di pretesa illegittimità della disciplina attuativa della medesima.

In particolare copiosa giurisprudenza amministrativa è venuta a pronunciarsi in merito al rispetto o meno del principio di cui all'articolo 4 del d. lgs. 23/2011, a mente del quale l'imposta di soggiorno deve essere applicata *"con criteri di gradualità in proporzione al prezzo"*, in relazione al fatto che taluni regolamenti comunali hanno invece adottato un sistema di contribuzione progressiva in parallelo alle stelle, piuttosto che altri simboli quali chiavi o spighe, di classificazione delle strutture alberghiere.

A riguardo si segnalano numerose sentenze del TAR Toscana, Calabria, Veneto, Puglia, Lombardia.

In dettaglio, il Tar Toscana, con la sentenza 1808/2011, prima, e con la successiva 200/2013, poi, ha rilevato che *"il sistema di commisurazione dell'imposta adottato dal regolamento comunale impugnato, non risulta 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"*.

La prima sentenza del TAR Toscana è stata altresì richiamata dal TAR Calabria che, con pronuncia 1694/2011, ha ribadito che *"la classificazione delle strutture in stelle, 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"*.

Anche il Tar Veneto si è pronunciato a riguardo con tre sentenze conformi – la sentenza 653/2012, la sentenza 1283/2012 e la sentenza 141/2013 – statuendo che *"l'articolazione delle aliquote adottata dal comune in base alla tipologia della struttura e alla classificazione è comunque, sulla base della normalità dei casi, proporzionale al prezzo. Pertanto non viola il principio di gradualità in proporzione del prezzo, che nella previsione dell'art. 4 del d. lgs. 14 febbraio 2011, n. 23, ha carattere tendenziale, e pertanto può basarsi anche sul dato di comune esperienza secondo il quale, a seconda delle diverse tipologie di strutture, ad una classificazione più alta corrisponde un prezzo più alto"*.

Di segno conforme anche Tar Puglia, Lecce, sentenza 748/2012, nella quale si afferma che non è manifestamente illogico o irrazionale rapportare l'entità del tributo alla tipologia classificatoria delle strutture ricettive, in quanto, *"ordinariamente, alla categoria alberghiera superiore corrisponde il pagamento di un prezzo più elevato"*. Risulta, quindi, *"rispettata la finalità perseguita dal legislatore che è quella di graduare l'entità del tributo in relazione alla capacità contributiva del soggetto passivo, desumibile indirettamente dalla categoria della struttura ricettiva"*.

Ed ancora il T.A.R. Lombardia, con le sentenze 93/2013 e 1824/2013, ha statuito che il

critério delle stelle adottato dal regolamento comunale impugnato *“è rispettoso del parametro normativo, che instaura una relazione di proporzionalità tra l'imposta introdotta ed il prezzo praticato dalla struttura ricettiva... Il legislatore non prevede, a questo proposito, né un rigido collegamento percentuale tributo-costò del pernottamento, né soprattutto (come pretenderebbe parte ricorrente) l'andamento costante dell'incidenza dell'imposta al variare del prezzo... Può essere sottolineato che il principio delineato dal legislatore ha carattere tendenziale, e pertanto può anche fondarsi sul dato di comune esperienza secondo il quale, a seconda delle diverse tipologie di strutture, ad una classificazione più alta corrisponde un prezzo più alto.. il legislatore impone una gradualità proporzionale al prezzo e fissa l'importo massimo dell'imposta, ma non articola l'ammontare dell'imposta rigidamente in relazione a fasce di prezzo”*.

Altro profilo di pretesa illegittimità che ha particolarmente impegnato la giurisprudenza amministrativa è quello relativo alla verifica del rispetto da parte dei regolamenti comunali del disposto di cui al comma 1 dell'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 23 del 14 marzo 2011, a mente del quale il gettito dell'imposta *“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”*.

A riguardo si rileva come l'imposta di soggiorno costituisca una imposta il cui gettito è soggetto ad un vincolo di “destinazione”, con ciò venendo a differenziarsi dalla imposta di “scopo”.

Giova rammentare che l'imposta di scopo è stata istituita dall'articolo 1, commi 145-151, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007), che prevedono la possibilità per i comuni di istituire, con regolamento, un'imposta - appunto - di scopo per finanziare la realizzazione di opere pubbliche.

In particolare, la norma rimette ad un regolamento comunale, emanato ai sensi dell'articolo 52 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, l'istituzione dell'imposta, che deve essere destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di specifiche opere pubbliche, secondo le seguenti tipologie: a) opere per il trasporto pubblico urbano; b) opere viarie, con esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti; c) opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi; d) opere di risistemazione di parchi e giardini; e) opere di realizzazione di parcheggi pubblici; f) opere di restauro; g) opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche; h) opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica; i) opere di conservazione dei beni artistici e architettonici.

A riguardo il regolamento comunale istitutivo dell'imposta deve indicare: l'opera pubblica da realizzare; l'ammontare della spesa da finanziare; l'aliquota di imposta; l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti; le modalità di versamento degli importi dovuti.

In ogni caso il gettito complessivo dell'imposta di scopo non può essere superiore al 30 per cento dell'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare. Infine, in caso di mancato inizio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo, i comuni sono tenuti, entro i due anni successivi, a rimborsare i versamenti

effettuati dai contribuenti.

Il d. lgs. 23/2011 interviene altresì su tale disciplina dell'imposta di scopo, come istituita dalla legge finanziaria 2007, prevedendo all'articolo 6 l'individuazione di ulteriori opere pubbliche rispetto alle tipologie definite dalla normativa del 2006, nonché l'aumento sino a dieci anni della durata massima di applicazione dell'imposta e la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi l'intero ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare.

Diversamente l'articolo 4 del medesimo d. lgs. 23/2011 dispone per l'imposta di soggiorno, che definiamo appunto quale imposta di "destinazione", proprio in quanto la norma impone all'ente comunale una destinazione a "maglie larghe", possiamo dire per "materia" senza vincoli di programmazione temporale e senza contestuale individuazione di specifiche opere ed interventi da finanziare con gli introiti che ne derivano.

In particolare il vincolo di destinazione è soddisfatto laddove i Comuni destinino le risorse introitate con l'imposta di soggiorno in favore di generici *"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"*.

Ebbene tale tematica è stato oggetto di molteplici contenziosi, che non hanno mancato di rimarcare la linea di confine tra le due tipologie di imposte - di scopo e di destinazione - e, di conseguenza, la legittimità dei regolamenti comunali in punto di destinazione dell'imposta di soggiorno.

Così, con sentenze 736/2012 e 748/2012, il TAR Puglia è venuto a precisare che il legislatore non impone che quanto introitato dai comuni a mezzo della imposta di soggiorno sia destinato a nuove spese, ma che esso venga utilizzato per finanziare interventi in materia di turismo. Ne deriva che *"all'istituzione della nuova imposta di soggiorno non corrisponde necessariamente un incremento delle previsioni di spesa, in quanto, fermo restando il rispetto del vincolo di destinazione imposto dal legislatore, ben può il gettito del nuovo tributo essere utilizzato per garantire la continuità, rispetto ai precedenti esercizi, dei servizi assicurati dal Comune nel settore del turismo e della manutenzione del territorio"*.

Anche il TAR Veneto, con sentenza 653/2012, ha statuito la legittimità dell'imposta di soggiorno come declinata con regolamento comunale ossia di durata non limitata nel tempo, e ciò in quanto per voler del legislatore gli interventi in materia di turismo per i quali è destinato il gettito non hanno necessariamente una durata limitata nel tempo. Il TAR adito ha sancito, dunque, la legittimità della tassa di soggiorno, introdotta da un comune per finanziare la manutenzione dei beni comunali, non essendo *"necessario che al momento dell'istituzione dell'imposta sia precisata una specificità ulteriore. Quello che è invece necessario è che dal bilancio si possano desumere i dati per dimostrare che il gettito dell'imposta di soggiorno viene devoluto a finanziare interventi in materia di turismo"*.

Del tutto conformi le sentenze del TAR Toscana 200/2013 e del T.A.R. Lombardia, Brescia, 93/2013 e 1824/2013, a mezzo delle quali il Giudice Amministrativo riconosce la piena legittimità delle imposte di soggiorno istituite dai comuni pur se non

espressamente finalizzate alla realizzazione di opere ed interventi specificatamente individuati.

Dall'esame della giurisprudenza amministrativa qui richiamata emerge, dunque, una casistica conforme in merito ai profili di legittimità dei regolamenti comunali in punto di: ruolo ed obblighi dei gestori delle strutture ricettive; criteri di determinazione delle tariffe; nonché di rispetto dei vincoli di destinazione come declinati dal legislatore.

Tuttavia una recente pronuncia del Giudice contabile a Sezioni riunite rimette in discussione il ruolo del gestore delle strutture turistiche, statuendo che i soggetti operanti presso le strutture ricettive incaricati della riscossione e del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno assumono la funzione di agenti contabili e sono tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta.

Il Giudice contabile è stato, in particolare, recentemente chiamato a pronunciarsi nell'ambito della propria funzione nomofilattica dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo su una questione di massima, connessa con la gestione degli incassi e dei riversamenti dell'imposta di soggiorno da parte delle strutture ricettive presenti nel territorio di un Comune di quella Regione.

Va sottolineato che, in primo luogo, le Sezioni riunite hanno riscontrato l'ammissibilità del deferimento di "*questioni di massima*" anche in mancanza di conclamato contrasto, ove per questioni di massima si devono intendere quelle che investono "*problematiche giuridiche di particolare importanza ed obiettiva complessità ed aventi rilevanza generale in quanto suscettibili di diffusa applicazione*" (cfr. di segno conforme Sezioni riunite n. 5/2004/QM).

La pronuncia in esame offre, innanzitutto, un interessante quadro delle pronunce della Corte dei conti sul tema in trattazione, al fine di dare evidenze delle difficoltà interpretative che l'argomento presenta.

Viene, così, richiamata una pronuncia della Sezione giurisdizionale per la Regione Toscana che ha svolto un giudizio per resa di conto (*decreto n. 22/2013*, seguito dal *decreto n. 36/2014*), fissando un termine per il deposito del conto, concernente le riscossioni e riversamento dell'imposta di soggiorno, da parte di un soggetto che si riteneva aver svolto la funzione di gestore di una struttura ricettiva. In particolare da tale vicenda processuale emerge la sussistenza dell'obbligo di rendere il conto da parte del soggetto investito, presso la struttura ricettiva, del maneggio del denaro rinveniente dalla riscossione dell'imposta.

Inoltre le Sezioni riunite richiamano la dozzina di sentenze emesse dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Emilia Romagna, nell'ambito di una serie di giudizi di conto, in merito alla necessità della nomina da parte del Comune destinatario dell'imposta di un contabile principale, tra il proprio personale, per la resa di un unico conto giudiziale nel quale si concentrano i conti resi dalle singole strutture ricettive quali contabili secondari, ai sensi dell' art. 192 del R.D. n. 827 del 1924. In particolare viene richiamata la sentenza n. 98/2015, con la quale: "*Nel merito la Sezione osserva che il gestore di una struttura alberghiera o ricettiva di flusso turistico può essere inquadrato nella figura del contabile secondario, come previsto dall'art. 192, primo comma, R.D. n. 827 del 1924, cui spetta l'obbligo di rendere conto del proprio maneggio di denaro pubblico, che*

nel caso di specie è costituito dall'imposta di soggiorno direttamente riscossa alla clientela, ad un contabile principale che, per razionalità gestionale, può e deve essere individuato nella struttura amministrativa dell'ente che beneficia dell'imposizione fiscale".

Inoltre viene richiamato il parere espresso in materia dalla Sezione regionale di controllo per il Veneto della Corte dei conti, deliberazione n. 19/2012/PAR, laddove la Sezione rileva che: *"i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possono essere considerati agenti contabili di fatto, stante che il maneggio e la custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi li svolge".*

Le Sezioni riunite, in merito al quadro normativo di cui all'articolo 4 del d. lgs. 23/2011, rilevano quindi che, *"la norma primaria, in stretta osservanza della riserva di legge posta dall'art. 23 della Costituzione in materia di prestazioni patrimoniali imposte ai cittadini, si limita a prevedere la possibilità di istituire l'imposta di scopo, ad individuare il soggetto attivo del rapporto tributario, il presupposto impositivo, ed infine la misura massima del prelievo".* Sottolineano poi che il regolamento statale recante la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno, previsto dal comma 3 dell'art. 4, non è stato ancora emanato, legittimando così la disciplina della imposta da parte dei regolamenti comunali.

Quanto al quesito rimesso, che sostanzialmente chiede *"se siano qualificabili come agenti contabili sottoposti al giudizio di conto, i soggetti operanti presso le strutture ricettive, che i singoli regolamenti comunali abbiano incaricato degli adempimenti tributari necessari alla gestione dell'imposta di soggiorno"*, le Sezioni riunite rilevano che tale quesito riguarda aspetti generali e comuni a tutti i regolamenti comunali, che hanno individuato in un soggetto operante presso le strutture ricettive, quello incaricato (*rectius*: obbligato) di riscuotere l'imposta dal soggetto passivo, per poi riversarla nelle casse comunali.

Ebbene, a riguardo, statuiscono le Sezioni riunite che il quadro normativo di riferimento va, essenzialmente, individuato oltre che nella normativa innanzi richiamata in materia di imposta di soggiorno, nella norma generale recata dall' art. 178 del R.D. n. 827 del 1924, i cui principi sono ribaditi nel T.U.E.L. n. 267 del 2000, che, in particolare, all'art. 93, comma 2, recita: *"il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti".*

Ebbene, la riserva di legge posta dall'art. 23 della Costituzione in materia di imposizione tributaria, comporta che sia la norma primaria a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, stabilendo non solo il presupposto e la misura del tributo, ma anche il soggetto attivo e quello passivo dell'imposizione tributaria, aspetti quindi sui quali non può incidere la normativa regolamentare di attuazione. La normativa primaria intervenuta in materia è l'art.4, comma 1 del D.Lgs. n. 23 del 2011, che ha individuato i soggetti passivi del rapporto tributario esclusivamente in *"coloro che alloggiano nelle strutture ricettive"*. Ne consegue che il "gestore" della struttura ricettiva

è del tutto estraneo al rapporto tributario, non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di "sostituto" o "responsabile d'imposta", né tale ruolo potrebbe essergli attribuita dai regolamenti comunali. Pertanto, appare indubbiamente acclarato che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno; emerge quindi un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionale e necessitato.

Ebbene, secondo le Sezioni riunite, *"va indubbiamente riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'Ente locale. Infatti è palese il carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un Comune; altrettanto indubbio è il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un'imposta di scopo (vedasi ultimo periodo del comma 1 dell'art. 4 del d. lgs. n. 23 del 2011, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario). Pertanto, va ribadito, anche in questa occasione, il consolidato principio che il "maneggio di denaro pubblico" genera ex se l'obbligo della resa del conto, come evidenziato anche dalla Corte Costituzionale (sentenze n. 114/1975 e n. 291/2001), che hanno qualificato il giudizio di conto come una procedura giudiziale a carattere necessario, volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico sia in grado di rendere conto del modo legale in cui lo ha gestito, e dunque non risulti gravato da obbligazioni di restituzione"*.

In conclusione, sul quesito all'esame, le Sezioni riunite ritengono di enunciare il seguente principio di diritto: *"I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D. lgs n. 23/2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta"*.

4. Considerazioni conclusive

La mancanza del regolamento attuativo della disciplina di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 23/2011 e l'esercizio da parte dei comuni interessati della facoltà, comunque concessa loro dalla norma primaria, di emanazione di appositi regolamenti attuativi della fattispecie impositiva, come abbiamo visto, ha generato una copiosa giurisprudenza amministrativa e contabile, che non ha mancato di fornire linee di lettura uniformi alla casistica analizzata.

Tuttavia pare necessaria la produzione di regole generali ed astratte che a livello di ordinamento generale possano produrre un quadro certo.

In particolare taluni profili della fattispecie paiono meritare un intervento di riforma ad opera della fonte primaria, e così specificatamente per quanto riguarda la puntuale definizione del ruolo dei gestori delle strutture ricettive, i profili dell'accertamento e della riscossione, così come la declinazione delle esenzioni e delle riduzioni.

Peraltro, a monte, si riscontra come delle due l'una. Ossia o l'imposta di soggiorno

finanzia interventi in materia di turismo, ma allora, se così è, è da applicarsi non a tutti coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, bensì solo ai *turisti* o l'imposta finanzia interventi a favore del territorio comunale, come in effetti è, essendo il gettito dell'imposta - per volontà della fonte primaria - destinato a finanziare oltre che interventi a sostegno delle strutture ricettive, interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali *locali*, nonché dei relativi servizi pubblici *locali*. Ma allora, da un lato, sussiste duplicazione con altre fattispecie impositive, mentre, dall'altro, pare indubbio che venga ad usufruire dei vantaggi connessi agli interventi finanziati con l'imposta di soggiorno anche chi turista non è, avendo tali interventi ad oggetto non tanto il turismo in senso stretto, quanto più in generale la fruizione del territorio comunale.

Infine non pare confutabile che l'imposta sia in grado di generare distorsioni di mercato, laddove viene ad avere una dimensione comunale, mentre la tutela della concorrenza impone una dimensione nazionale, se non anche europea ([5]).

Profili, tutti, per i quali necessita, dunque, una regolamentazione di matrice unitaria.

([1]) In tema di Federalismo fiscale giova rammentare che le disposizioni attuative della legge delega 42/2009, che riguardano i Comuni e, in parte, le Province appartenenti a Regioni a statuto ordinario sono contenute in due decreti legislativi: il decreto legislativo sui fabbisogni standard degli Enti Locali (d. lgs. 216/2010) ed il decreto legislativo sul federalismo municipale (d. lgs. 23/2011).

In particolare quest'ultimo ha definito la nuova struttura delle entrate dei Comuni, prevedendo a regime che ai Comuni è attribuita: una compartecipazione del 30% dell'imposta unica sui trasferimenti immobiliari in sostituzione dei prelievi indiretti sugli stessi (imposta di registro, imposta di bollo, imposte ipotecaria e catastale, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie); una compartecipazione del 30% delle imposte sui trasferimenti immobiliari non sostituiti dalla precedente compartecipazione; l'imposta municipale propria in sostituzione dell'Irpef, e relative addizionali, sui redditi fondiari e dell'attuale ICI; l'imposta municipale secondaria in sostituzione della TOSAP, del canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, del canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.; l'addizionale comunale all'Irpef (facoltativa); l'imposta di soggiorno; l'imposta di scopo.

([2]) Sul Federalismo fiscale dopo la riforma del Titolo V cfr. i contributi di ANTONINI, *La vicenda e le prospettive dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni 2003*, pagg. 11 e ss.; ANTONINI, *Federalismo all'italiana*,

Marsilio, Venezia, 2013; BARBERO, *Dalla Corte costituzionale un "vademecum" per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (Nota a Corte Cost. n. 37/2004)*, in *Federalismi.it.*; BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, 2004, pagg. 444 e ss.; BERTOLISSI, *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, Giuffrè, 2005; BIN, *Che ha di federale il federalismo fiscale?*, in *Le Istituzioni del federalismo* n. 5/2008, ed. Maggioli, Bologna; BRANCASI, "Uguaglianze e disuguaglianze nell'assetto finanziario di una Repubblica federale", *Diritto pubblico* 2002, pagg. 909-980; BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Astrid Rassegna* n. 14, 2011; COVINO, *La perequazione finanziaria nella Costituzione*, Napoli, Jovene 2008; DE SIANO *L'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti territoriali*, in PIOGGIA VANDELLI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie nella giurisprudenza costituzionale - Regioni ed enti locali dopo la riforma del Titolo V*, Bologna, 2006, pagg. 296 e ss.; DE SIANO, *Configurazione dell'interesse pubblico e determinante finanziaria*, Torino, Giappichelli 2008; FALCON, *Cosa attendersi e cosa non attendersi dal federalismo fiscale*, in *Le Regioni*, 2008, pagg. 765 e ss.; FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, *Rivista di diritto tributario* 2005, pagg. 3-50; FERRARA, SALERNO (a cura di), *Il federalismo fiscale - Commento alla legge n. 42 del 2009*, Jovene, Napoli, 2010; GALLO, *La nuova disciplina costituzionale della finanza. Problemi e prospettive*, in [www.issirfa.cnr.it.](http://www.issirfa.cnr.it); IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria*, in BIN e FALCON (a cura di), *Diritto regionale*, il Mulino, Bologna, 2012, pagg. 265 e ss.; MASTROMARINO, *Il federalismo disaggregativo. Un percorso costituzionale negli Stati multinazionali*, Giuffrè, Milano, 2010; NICOTRA, PIZZETTI, SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Donzelli, Roma, 2009; PENNETTA, *Il federalismo fiscale*, Cedam, Padova, 2010; PICA, *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, Grimaldi 2004; PITRUZZELLA, *Chi governa la finanza pubblica in Europa?*, in *Quaderni costituzionali*, 2012, pagg. 9 e ss.; SCUTO, *Il federalismo fiscale a tre anni dalla legge n. 42: questioni aperte e possibili sviluppi di una riforma ancora incompleta*, *Centro studi sul federalismo*, 2012; VANNI, *Il federalismo fiscale: gli annunci e la realtà*, in *Quaderni costituzionali* n. 3/2009, il Mulino, Bologna; VIALETTI e ANTONINI, *Il grande assente: il federalismo fiscale*, in *Rassegna parlamentare*, Milano, n. 1/2006; ZANARDI, *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, il Mulino 2004; ZANON, CONCARO (a cura di), *L'incerto federalismo: le competenze statali e regionali nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, Giuffrè, 2005.

([3]) Secondo il Servizio Politiche Territoriali della UIL (in www.uil.it) mentre nel 2011, anno di esordio dell'imposta di soggiorno, i comuni che avevano optato per l'imposta si contavano sulle dita di una mano (Venezia, Roma, Firenze, Catania, Padova, Vieste, Villasimius e pochi altri), ad oggi, nel 2016, i comuni che applicano l'imposta di soggiorno sono 650. Trattasi di un dato stabile rispetto al 2015, in aumento del 14% rispetto al 2014. Peraltro per il 2016 l'imposta di soggiorno al pari delle altre imposte locali è soggetta al blocco degli aumenti decisi a livello nazionale con la Legge di Stabilità. Nel 2015 l'imposta ha generato un gettito per le casse dei Comuni di oltre 431 milioni di euro, in aumento del 20,5% rispetto al 2013, quando i comuni incassarono 342 milioni di euro (più 89 milioni di euro). In particolare, a Roma nel 2015 l'imposta ha

prodotto un gettito di 123,1 milioni di euro; a Milano 61 milioni di euro; a Venezia 27,5 milioni di euro; a Firenze 26,7 milioni di euro; a Rimini 7 milioni di euro; a Torino 5,9 milioni di euro; a Napoli 4,5 milioni di euro.

([4]) Per completezza va altresì incidentalmente detto che, successivamente, nel 2012, il legislatore con legge 44/2012 ha inserito il comma 3 bis all'articolo 4 del d. lgs. 23/2011 in esame, stabilendo che i comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, con regolamento, in alternativa all'imposta di soggiorno, un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea.

([5]) Per una analisi del rapporto tra Federalismo fiscale e Unione Europea, in particolare cfr. FICHERA, *Fisco e Unione europea: L'Acquis Communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, n. 3, I, pag. 447 s., in cui l'Autore rileva che nello spazio europeo, proprio partendo da quanto si è realizzato, si delinea in materia tributaria un livello di governo europeo che coesiste con quelli nazionali e subnazionali, in un processo di integrazione che, nel suo procedere, ha risistemato la distribuzione delle competenze e ha riservato all'Unione, a parte i tributi europei, una competenza concorrente con quella degli Stati membri, con riguardo essenzialmente alle discipline. La peculiarità del processo di integrazione europea sta nel fatto che mantiene agli Stati membri l'attuazione delle azioni decise, la "gestione delle politiche", e il loro finanziamento, i "poteri di bilancio e fiscali", nei diversi ambiti di azione, riservando all'Unione, in concorso con gli Stati membri, i "poteri normativi" e "di coordinamento" nei limiti di quanto è necessario ai fini del mercato interno, dell'Unione economica e monetaria, delle politiche europee e nel rispetto del principio di sussidiarietà. Dunque rileva l'autore come *"Disegnare l'assetto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo all'interno di uno Stato membro compete agli Stati che possono arrangiare i rapporti come meglio desiderano. L'Unione europea non ha nulla da dire al riguardo; meglio, non può dire nulla al riguardo. Non vi è un modello di federalismo fiscale che l'Unione europea imponga. Se del resto si fa una comparazione tra i diversi sistemi delle relazioni finanziarie che presentano gli Stati membri, si nota che una situazione è diversa dall'altra. Non è, dunque, su questo che interviene l'Unione europea. E meno che mai si ha un federalismo fiscale europeo. E però, una volta scelto da parte degli Stati membri l'uno o l'altro assetto, i livelli di governo subcentrali dotati di autonomia tributaria, nell'esercizio delle competenze loro attribuite, devono rispettare i principi e le discipline del diritto dell'Unione europea derivanti dall'integrazione europea, sia essa nella forma dell'integrazione positiva che dell'integrazione negativa"*.