



8 LUGLIO 2020

Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia

di Gabriella De Maio

Professore aggregato di Diritto dell'energia
Università degli Studi di Napoli Federico II



Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia^{*}

di **Gabriella De Maio**

Professore aggregato di Diritto dell'energia
Università degli Studi di Napoli Federico II

Abstract [It]: Il tema dell'imposta di soggiorno è di rilevante attualità in quanto l'emergenza sanitaria di portata pandemica sta innescando una serie di effetti negativi, specie nel comparto turistico. Ciò impone una attenta riflessione su alcuni aspetti focali del tributo che, in quanto critici, rischiano di acuirsi nella fase successiva al *lockdown*, concretando il pericolo di una profonda crisi del settore, con ripercussioni gravi a livello nazionale e locale. Occorre, pertanto, ri-considerare l'istituto, in chiave dogmatica e sotto il profilo applicativo, optando non solo per una disciplina più puntuale che tenga in debito conto le sollecitazioni giurisprudenziali sulla natura giuridica ed il ruolo del soggetto gestore, ma anche rendendo effettivo e trasparente – ai cittadini come ai turisti – il vincolo fra la destinazione del gettito dell'imposta e gli interventi in favore del turismo.

Abstract [En]: The issue of the tourist tax is of major relevance as the health emergency pandemic is causing a range of adverse effects, especially in the tourism sector. This requires careful consideration on the focal aspects of the tax which, as critics, risk escalating in the post-lockdown phase, realising the danger of a deep crisis in the sector, with serious repercussions at national and local level. It is therefore necessary to re-consider the tourist tax, from the dogmatic and applicative point of view, opting for a more precise discipline that considers the jurisprudential solicitations on the juridical nature and the role of the accommodation managers, and also by making effective and transparent – to citizens as to tourists – the connection between the destination of tax revenue and the measures for tourism.

Sommario: 1. L'attualità del dibattito sull'imposta di soggiorno. 2. L'inquadramento storico - dogmatico del tributo. 3. Il vincolo di destinazione ed i profili applicativi dell'imposta: criticità "irrisolte". 4. Il ruolo del gestore della struttura ricettiva e le modifiche del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34. 5. Una riforma organica ed un mutamento di visuale: i possibili scenari per il rilancio del settore.

1. L'attualità del dibattito sull'imposta di soggiorno

L'emergenza sanitaria di portata pandemica sta innescando una serie di effetti anche di natura economica che impongono una attenta riflessione a fronte delle inevitabili ricadute nel settore del turismo che, nella fase antecedente alla diffusione del virus Covid-19, era diventato una delle principali fonti di reddito nella bilancia dei pagamenti di molti Paesi tanto da rappresentare, a livello mondiale, circa il 10 per cento del Prodotto Interno Lordo (P.I.L.)¹.

^{*} Articolo sottoposto a referaggio.

¹ G. SCANU, *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 3/2009, p. 339. Secondo l'A. con il turismo si individua materia imponibile utile al fine di soddisfare finalità di gettito, consentire la copertura dei costi aggiuntivi dei pubblici servizi ed internalizzare così le esternalità negative che i flussi turistici provocano sull'ambiente. Ciò anche in considerazione della tendenziale esportabilità del relativo onere impositivo e delle prerogative offerte al federalismo fiscale dalla riforma del titolo V della Costituzione.

L'occasione di riflessione è ancora più rilevante per l'Italia² che, con i suoi oltre 9 mila luoghi di interesse, tra monumenti, musei, siti alcuni dei quali dichiarati Patrimonio Mondiale dell'Unesco, in questi anni, ha visto crescere il fenomeno dei flussi turistici consentendo alle amministrazioni locali di migliorare l'economia dei territori³.

Ciò premesso, non vi è dubbio che in questa fase, a fronte di un turismo internazionale per ora del tutto azzerato e la cui ripresa risulta strettamente legata ad una fase di lungo termine e, dunque, di contenimento se non addirittura di superamento della pandemia, appare utile ragionare sugli aspetti focali – alcuni particolarmente critici - dell'imposta di soggiorno, al fine di individuare e proporre soluzioni che possano garantire – in una fase di medio termine in cui dovrebbe svilupparsi (almeno così si spera) il cd. turismo di prossimità – soluzioni atte a favorire la ripresa ed il rilancio di un settore, ad oggi, in piena crisi.

L'imposta di soggiorno, in particolare, va inquadrata nell'ambito della “fiscalità sul turismo”⁴ che offre interessanti spazi potenziali di intervento della potestà impositiva degli enti regionali e locali⁵, non ancora

² Nel nostro Paese il settore turistico rappresenta il 13% del P.I.L. Sul punto M. BARTOLONI, *Il turismo resta il petrolio d'Italia*, il quale richiama i dati indicati dal Mibact che inquadrano il turismo italiano come un asset economico primario per l'Italia pari non solo al 13% del Pil ma anche a 4,2 milioni di occupati in questo settore, dato per cui siamo leader in Europa. Nel 2019 la spesa del turismo internazionale è cresciuta del 6,6% e c'è stato un aumento dei pernottamenti del +4,4 %.

³ L'imposta di soggiorno ha coinvolto nel 2019 poco meno di 1000 Comuni, generando, secondo le stime del Cna turismo e commercio, un gettito complessivo di oltre 600 milioni di euro. Sul punto cfr. C. ZANDONINI, *Imposta di soggiorno, come muoversi nei controlli*, in www.ilsole24ore.it e V. CHIERCHIA, *Imposta soggiorno: oltre 600 milioni, a Roma record di incassi*, 2 maggio 2019, in www.ilsole24ore.com. L'A., in commento all'elaborazione di Federalberghi e NMTC sui dati della Ragioneria Generale dello Stato, evidenzia che, nel 2019, il gettito dell'imposta di soggiorno in valori assoluti è stato a Roma di euro 130.000.000, a Milano di euro 45.427.786, a Firenze di 33.140.290, a Venezia di euro 31.743.790, a Rimini di euro 7.640.908, a Napoli di euro 7.553.695, a Torino di euro 6.738.424, a Bologna di euro 6.046.700, a Riccione di euro 3.388.348, a Verona di euro 3.213.122.

⁴ A. E. LA SCALA, *Elementi ricostruttivi della "imposizione sul turismo": opportunità e limiti nel contesto del cd. "federalismo fiscale"*, in *Riv. Trim. Dir. trib.*, n. 4/2012, pp. 953 e ss. Secondo l'A. la "tassazione sul turismo" rappresenta una possibile frontiera di espansione dell'esercizio della potestà tributaria delle Regioni e degli Enti locali, con particolare riferimento ai Comuni. I "tributi sul turismo" rispondono ad esigenze finanziarie territoriali volte a coprire i costi ulteriori derivanti dai flussi turistici, connessi alle funzioni pubbliche (fondamentali e non), sulla base dei principi di autonomia, responsabilità, divieto di doppia imposizione, territorialità e contenenza.

⁵ Per un approfondimento sulla fiscalità degli enti locali, cfr. A. CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali tra Corte costituzionale (sent. n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega - Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, di V. FICARI (a cura di), *Quad. Riv. dir. trib.*, n. 3, 2009, p. 80; R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2010, p. 1671; G. MARINI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102 del 2008) e ordinanza n. 103/2008*, in *Riv. dir. trib.*, *Quaderni*, n. 3/2008, pp. 96 ss.; G. FRANSONI, *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA.VV., *Annali della Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Foggia*, Milano, 2005, pp. 1089 ss.; G. SELICATO, *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2005, pp. 1199 ss.; F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La finanza locale*, 2005, pp. 13 ss.; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, pp. 509 ss.; A. AMATUCCI, voce *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. trec.*, IV, Roma, 2002, pp. 1 ss. Per una ricostruzione storica della potestà impositiva degli enti locali, cfr. G. MARONGIU, *La fiscalità delle province nel secondo Novecento*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2010, pag. 51 ss. Con riferimento ai singoli tributi degli enti locali, cfr. P. PICIOCCHI - C. GAMBINO, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2014, pp. 62 ss.; Id., *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013)*, in *Dir.*

occupati dai tributi erariali, in quanto la riforma del Titolo V della Costituzione ha segnato il passaggio dalla competenza concorrente a quella residuale, e dunque piena, delle Regioni ex art. 117, comma 4, Cost⁶.

La ragione principale che spinge a sostenere l'applicazione della tassazione in ambito turistico è legata soprattutto agli effetti che l'attività turistica riversa nell'ambiente⁷, poiché quando si studiano gli effetti del turismo sulle comunità locali in genere⁸, ci si sofferma sul problema della relativa sostenibilità⁹.

prat. trib., n. 3/2013, pp. 2 ss.; A. STAGNARO, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (1999-2007)*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2008, pp. 79 ss.; E. G. Comaschi, *Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche – Parte prima (2006 - 2013)*, in *Dir. prat. trib.* n. 6/2012, pp. 21109 ss.; M. P. SANGUINETI, *Imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2006, pp. 20655 ss.; Id., *Imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni – Parte seconda*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2007, pp. 20995 ss.; A.F. URICCHIO, *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013; Id., *L'imposta sulla pubblicità e l'imposta di scopo*, Rimini, 2012; F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, 2011, pp. 1261 ss.; L. DEL FEDERICO, *Imposta di scopo, compartecipazioni, addizionali e poteri regolamentari*, in *Trib. loc. reg.*, 2008, pp. 206 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. loc. reg.*, n. 2/2007, pp. 883 ss.

⁶ G. SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le Regioni, una tentazione per lo Stato*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, n. 2/2013, pp. 401 e ss.

⁷ In materia di tributi c.d. ambientali, cfr. F. MARCETTI, *Ambiente (Dir. trib.)*, in *Dir. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, pp. 241 ss.; F. GALLO-F. MARCETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 115; F. MARCETTI, *Tassa, imposta e corrispettivo o tributo ambientale?*, in *Fin. loc.*, 2004, p. 31; F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2007, p. 919; L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel nuovo quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, 2010.

⁸ In merito alle principali problematiche dell'imposizione locale delle attività turistiche cfr. L. TOSI, *Fiscalità delle città d'arte. Il caso del Comune di Venezia*, Padova, 2009.

⁹ Cfr. V. FICARI – G. SCANU (a cura di), *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, p. 52. Uno degli argomenti maggiormente utilizzati in favore dell'introduzione dell'imposta di soggiorno è l'esigenza di far concorrere il turista alle spese che il Comune sostiene per predisporre i servizi e i beni pubblici che il turista utilizza nella località di destinazione. Secondo la definizione utilizzata dall'OCSE per "turismo sostenibile" si intende "l'utilizzo ottimale delle risorse naturali e culturali effettuato per lo sviluppo nazionale sulla base di principi di equità e autosostenibilità, per fornire un'esperienza unica al visitatore e una migliore qualità della vita attraverso una collaborazione tra il governo, il settore privato e la comunità". Inoltre, secondo Tisdell e Wen (1997), una condizione fondamentale che un turismo sostenibile deve soddisfare è la simultanea soddisfazione della sostenibilità economica, sociale e ambientale.

L'imposta di soggiorno, infatti, trovando giustificazione nel "principio del chi inquina paga"¹⁰, va considerata come lo strumento utilizzato dall'economia ambientale per internalizzare le esternalità negative¹¹ (imposte pigouviane)¹² e garantire un utilizzo economicamente sostenibile delle risorse naturali. L'impatto dato dal turismo viene determinato dalle caratteristiche del profilo (periodo di soggiorno, attività, modalità di trasporto, piano del viaggio, ecc.) e dal volume dei turisti¹³ e dalla capacità di carico del paese ospitante¹⁴, in quanto da un lato si possono ingenerare processi di generazione di reddito, di

¹⁰ Il principio "chi inquina, paga" che può essere concepito sia come strumento di prevenzione e di correzione del danno ambientale quale tecnica di tutela attuata ex ante attraverso norme che fissino un livello di inquinamento insuperabile, sia più frequentemente come reazione riparatoria all'effetto inquinante e, quindi, ex post, mediante forme di risarcimento del danno, sanzioni, tributi, in quanto tali atti ad aumentare il costo dei comportamenti e dei prodotti inquinanti attraverso la cosiddetta "internalizzazione" delle diseconomie esterne. Sul punto R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012. P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, n. 4/2005, pp. 1157 ss., F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit..

¹¹ Secondo la definizione di P. BOSI, *Corso di Scienza delle Finanze*, Bologna, 2003, l'esternalità è quel fenomeno che si realizza "quando alcune delle variabili che influenzano il costo di un produttore o l'utilità di un consumatore sono direttamente influenzate dalla decisione di produzione o di consumo di un altro soggetto, e tale effetto non è valutato o compensato". Secondo A. RINALDI, *Le tasse sul turismo. Quale tipologia scegliere*, in *Riv. Sc. Tur.* n. 3/2011, pp. 97 ss., le più comuni forme di esternalità negative legate al turismo sono il sovrautilizzo delle risorse naturali e culturali; la congestione nonché, talora, un incremento ingiustificato del costo della vita. Circa il primo aspetto va detto che un utilizzo delle risorse naturali e culturali attuato in una prospettiva di breve periodo, senza considerarne il potenziale deterioramento, rischia di compromettere la destinazione turistica stessa. La congestione rappresenta una delle principali esternalità derivante da un massiccio afflusso di turisti. Le infrastrutture locali, infatti, sono generalmente pensate per rispondere alla domanda locale, ovvero alle esigenze provenienti dai residenti della località. Da ultimo, la presenza di turisti sul territorio può indurre i venditori locali ad applicare prezzi più alti e di tale aumento risentono anche i residenti, i quali non ottengono in cambio alcun miglioramento nei beni e nei servizi acquistati.

¹² La tassa ambientale pigouviana consiste nel mezzo adeguato per eguagliare i costi privati e quelli sociali e rappresenta l'archetipo delle odierne imposizioni sull'inquinamento, in quanto, secondo l'economista, l'aumento dei costi a carico dell'industria inquinante prodotto dalla imposta ambientale dovrebbe essere tale da realizzare la coincidenza tra i costi sociali di cui l'industria è responsabile e l'aumento dei costi di produzione connesso con l'introduzione del tributo ecologico. Più precisamente A.C. PIGOU qualificava l'imposta come un "costo pagato dai soggetti che producono inquinamento per unità inquinante esattamente uguale al danno marginale aggregato causato dall'inquinamento valutato al livello di inquinamento ottimale", cioè un'imposta, per unità di prodotto, a carico del soggetto produttore di esternalità.

¹³ Secondo A.E. LA SCALA, op.cit., "turista" è una persona fisica che si sposta in luoghi diversi da quelli in cui dimora abitualmente o in cui svolge la propria attività lavorativa, per finalità prevalentemente ludiche e ricreative, senza esercitarvi attività di lavoro (dipendente o autonomo) o d'impresa. Anche il viaggio per motivi professionali (si pensi alla partecipazione ad un corso di formazione o alla visita di una fiera), non costituisce di per sé attività economica fiscalmente rilevante (a differenza delle attività di import/export, alla costituzione di una stabile organizzazione etc.).

¹⁴ Sulle esperienze estere cfr. G. SCANU, *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, cit. L'A. nell'illustrare l'autonomia tributaria locale in alcune esperienze europee, sottolinea che in Francia l'imposta di soggiorno è la più tradizionale forma di imposizione sul turismo; la *taxe de séjour* francese ha avuto una diffusa applicazione atteso che qualsiasi comune, a prescindere dalla vocazione turistica, può introdurre il tributo in relazione allo sviluppo delle politiche di promozione turistica che intende perseguire. L'ammontare dell'imposta è commisurato al numero delle notti trascorse nelle strutture ricettive, a prescindere dalla spesa sostenuta per il pernottamento. In Germania il contributo di soggiorno, *Kurtaxe*, si applica alle strutture ricettive situate nelle località termali ed è indirizzata ai turisti; il valore dell'imposta è variabile ed è deciso a livello locale dai singoli *Länder*. L'analisi dello scritto è interessante anche in merito al fatto che l'A. osserva che il rapporto tra i servizi e le infrastrutture localizzate nel territorio e contribuenti locali può essere alterato dalla loro utilizzazione da parte di soggetti non residenti, turisti ma anche pendolari, con aggravii di costi per le amministrazioni locali.

occupazione e di entrate pubbliche, e dall'altro una degradazione dell'ambiente naturale che possono portare a variazioni nella qualità della vita dei suoi cittadini¹⁵.

Un'intensa attività turistica può, quindi, portare ad un ampliamento dell'offerta di alcuni servizi, come quelli sanitari, di sicurezza, idrici, di smaltimento dei rifiuti, i cui costi possono non essere coperti dalle tasse pagate dai turisti.

Sul punto, la giurisprudenza amministrativa¹⁶ ha chiarito che il fatto suscettibile di valutazione economica, ai fini dell'applicazione dell'imposta di soggiorno, è connesso a una spesa, quella turistica, non avente carattere d'indispensabilità e che costituisce espressione di una manifestazione non meramente fittizia di ricchezza.

Una manifestazione che trova la propria giustificazione nell'esigenza che i soggetti non residenti nel territorio comunale partecipino ai costi pubblici determinati dalla fruizione del patrimonio culturale e ambientale, anche in funzione di una migliore sostenibilità dei flussi di visitatori e, quindi, in virtù di una vocazione turistica del Comune interessato dall'applicazione dell'imposta.

Sulla base di questi assunti è possibile, sin da subito, muovere una prima osservazione critica circa la possibilità - al fine di affrontare la crisi attuale e futura del settore turistico - di sospendere temporaneamente la riscossione del tributo e, dunque, l'obbligo di pagamento dello stesso da parte dei turisti. Tale proposta si ritiene non condivisibile, in quanto la *ratio* del tributo si fonda anche su una logica compensativa degli effetti che l'impatto dei turisti produce sull'ambiente del luogo che viene visitato e, dunque, in caso di presenza di flussi turistici, se pur minimi, occorre comunque garantire - nei termini di cui si è detto - uno sviluppo economicamente sostenibile dei territori visitati.

Ciò anche in considerazione del fatto che probabilmente, in presenza di un'oggettiva difficoltà economica, sarà più complicato per gli enti locali garantire un'efficiente erogazione dei servizi alla collettività locale, cui si aggiungerebbe l'ulteriore carico derivante dal flusso turistico; ne consegue la necessità di non sottrarre ai bilanci comunali un introito così importante e caratterizzato proprio da un vincolo di destinazione in favore del comparto turistico.

¹⁵ Secondo S. LORENZINI, *Impatto del turismo sulla finanza locale toscana*, IRPET, 5/2005, EdATS Working Papers Series, Siena, 2005, in questo scenario entrano in gioco, due concetti fondamentali, ovvero capacità di carico e tassazione sul turismo che costituiscono, rispettivamente, un parametro ed uno strumento politico utilizzati per la risoluzione dei problemi sopra esposti. Il primo, costituisce una guida per la gestione del turismo, essendo un valore soglia che indica il limite massimo di sopportazione di utilizzo di una determinata risorsa o località, superato il quale l'effetto netto da positivo diventa negativo.

¹⁶ TAR Molise, sentenza 25 luglio 2014, n. 4779.

2. L'inquadramento storico – dogmatico del tributo

L'imposta di soggiorno venne istituita con la Legge n. 863, dell'11 dicembre 1910¹⁷, come imposta di soggiorno e di cura a carico dei primi stabilimenti termali, allo scopo di finanziare i servizi curativi e lo sviluppo delle stazioni termali e climatiche¹⁸.

Al fine di evitare elusioni e confusioni amministrative, nel 1926 venne introdotta una netta distinzione tra l'imposta di soggiorno e l'imposta di cura e nel 1937 si formulò una precisa distinzione tra stazioni di soggiorno, cura e turismo e altri Comuni non turistici¹⁹.

Con il D.L. n. 1926, del 24 novembre 1938, il tributo assunse la natura giuridica vera e propria di imposta, cioè di un prelievo generale sul turismo, al fine di evitare la discriminazione fra i residenti e i turisti, che soggiornando per breve tempo in una località godono tuttavia dei benefici derivanti dal consumo dei servizi pubblici offerti dal Comune, senza essere assoggettati ai tributi locali.

In specie, il tributo – denominato “tassa” – di soggiorno del 1938 era dovuto da chiunque prendesse alloggio, in via temporanea, in alberghi, pensioni, locande e stabilimenti di cura, nonché da coloro che dimorassero in ville, appartamenti, camere ammobiliate e altri alloggi, la cui denuncia era peraltro obbligatoria all'autorità comunale, così come l'indicazione dei relativi prezzi²⁰.

¹⁷ C. 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*, in www.giustamm.it, n. 11/2016.

¹⁸ Sul punto cfr. G. CANDELA - M. CASTELLANI - M. MUSSONI, *Imposta di soggiorno: spesa pubblica e tassazione nelle destinazioni turistiche*, in *Politica economica*, n. 3/2013, pp. 306 ss.

¹⁹ G. ALBANESI, *L'imposta di soggiorno ed i contributi di cura: manuale pratico aggiornato con la più recente legislazione*, Empoli, 1941; G. TRUPPI, *L'imposta di soggiorno*, Rimini, 1988; M. LECCISOTTI - P. MARINO - L. PERRONE (a cura di), *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, pp. 369-372. Il prelievo *de quo* trovava la propria giustificazione “nel fatto che colui che si reca nel Comune per soggiornarvi qualche tempo gode come tutti gli altri comunisti i benefici dei servizi pubblici, senza però essere assoggettato come i primi ai tributi dall'ente stabiliti”. Così A. BERNARDINO, voce *Soggiorno e cura (imposta di)*, in *Noviss. dig. it.*, Vol. XVII, Torino, 1970, pp. 827-828.

²⁰ In questa fase storica i gestori delle strutture erano espressamente qualificati come sostituti d'imposta. Secondo E. POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Vol. XLII, Milano, 1990, p. 1232, si poteva parlare di una vera e propria ipotesi di “interposizione soggettiva” nel pagamento del tributo, in quanto “l'intero rapporto tributario si instaura e si esaurisce nei confronti di un soggetto diverso da quello a cui il legislatore intende far gravare l'onere tributario”, sicché “la legge addossa l'obbligo di pagare il tributo e porre in essere le relative conseguenti formalità ad un particolare soggetto, prevedendo peraltro il diritto-dovere di questi di rivalersi nei confronti di un terzo estraneo”. Secondo C. BAFILE, voce *Sostituzione tributaria*, in *Nss. Dig. it., Appendice*, Vol. VII, 1987, p. 476, “nelle imposte di consumo e di soggiorno si ha sostituzione soltanto in senso economico, perché in esse il fabbricante e l'albergatore sono piuttosto i contribuenti, che hanno facoltà di rivalsa verso terzi, che non veri sostituti; non esiste in senso giuridico un contribuente sostituito perché si rinviene un solo soggetto passivo obbligato all'adempimento”. Cfr., altresì, A. UCKMAR, *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1940, p. 111; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963; D. COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Milano, 1990; Id., voce *Responsabile d'imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Vol. XII, Torino, 1996, pp. 379 ss.; M. BOSELLO, voce *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXVII, Roma, 1991; M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1997, pp. 29 ss.; M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Vol. XIV, Torino, 1997, pp. 445 ss.; V. FICARI, *Sostituto e responsabile di imposta*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, Vol. VI, 2006, pp. 5636 ss.



L'imposta di soggiorno così disciplinata sopravvisse alla riforma tributaria degli anni Settanta, la quale comportò la sottrazione a Regioni ed enti locali di gran parte della propria autonomia finanziaria²¹. Il tributo fu invece abolito con la Legge 144 del 24 aprile 1989, nell'ambito del processo di riordino della finanza locale.

L'imposta venne, poi, reintrodotta, per il solo Comune di Roma, con Legge 122 del 30 luglio 2010²², al fine di “garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria” della Capitale, e venne prevista la possibilità di introdurre “un contributo di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive della città, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione fino all'importo massimo di 10,00 euro per notte di soggiorno”²³.

²¹ Cfr. C. COSCIANI, *La finanza locale nel quadro della riforma tributaria*, in *Riv. dott. Comm.*, 1967, pp. 440 ss.; F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; M. BERTOLISSI, *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova, 1982.

²² F. GAVIOLI, *L'imposta di soggiorno e il caso del comune di Roma*, in *Fin. trib.*, 2011, p. 378 ss.; V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 963.

²³ G. SCANU, *Fiscalità locale e imposta di soggiorno. Il caso di Roma Capitale*, in *Boll. trib.*, 2011, pp. 1 ss..

Si deve alla legge delega n. 42/2009 sul cosiddetto federalismo fiscale²⁴ ed al successivo decreto legislativo di attuazione n. 23 del 14 marzo 2011, recante “Disposizioni in materia di Federalismo Municipale²⁵”, la

²⁴ Sul federalismo fiscale dopo la riforma del Titolo V, cfr. i contributi di L. ANTONINI, *La vicenda e le prospettive dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003, pp. 11 e ss.; S. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano, 2003; R. MARTINI, *La potestà normativa degli enti territoriali in materia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale nelle more dell'attuazione del nuovo titolo V della Costituzione*, in *Fin. loc.*, 2004, p. 25 ss.; A. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1175 ss.; C. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel “sistema” delle autonomie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 215; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 170 ss.; M. BASILAVECCHIA-L. DELFEDERICO-F. OSCULATI, *Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e partecipazioni*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo responsabile e solidale*, Bologna, 2006, p. 89 ss.; A. FEDELE, *La potestà normativa tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 114 ss.; G. VEZZOSO, *Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 855; F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2007 e, dello stesso A., *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.* 2008, p. 924. L. ANTONINI, *Federalismo all'italiana*, Venezia, 2013; F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010; C. SACCHETTO- G. BIZIOLI, *Può ancora chiamarsi federalismo fiscale una ri-forma che limita la potestà tributaria delle Regioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, p. 859; A. GIOVANARDI, *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1617 e, dello stesso A., *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 29; G. RIVOSECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 49; M. BERTOLISSI, *Il federalismo fiscale per la riforma dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 227; M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 820; G. MARONGIU, *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti, e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 220; L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in A. E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 54; A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1525; A. GIOVANARDI, *Sul federalismo che non c'è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1305; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009; A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra Salva Italia*, Bari, 2012; P. BORIA, *La finanza locale*, in *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 905; F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, n. 4/2005, p. 1033; V. FICARI, *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1226; C. svil, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 683; F. OSCULATI, *Tributi e altre entrate dei comuni*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, p. 111; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; A. URICCHIO, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, (diretto da CASSESE), Milano, 2006, p. 6021. M. BARBERO, *Dalla Corte costituzionale un "vademezum" per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (Nota a Corte Cost. n. 37/2004)*, in *Federalismi.it.*, n. 5/2004; M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, 2004, pp. 444 e ss.; ID., *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005; R. BIN, *Che ha di federale il federalismo fiscale?*, in *Le Istituzioni del federalismo*, n. 5/2008, Bologna; A. BRANCASI, *Uguaglianze e disuguaglianze nell'assetto finanziario di una Repubblica federale*, in *Dir. pubb.*, 2002, pp. 909 ss.; A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Astrid Rassegna* n. 14/2011; F. COVINO, *La perequazione finanziaria nella Costituzione*, Napoli, 2008; G. FALCON, *Cosa attendersi e cosa non attendersi dal federalismo fiscale*, in *Le Regioni*, 2008, pp. 765 e ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, pp. 3-50; A. FERRARA – G.M. SALERNO (a cura di), *Il federalismo fiscale. Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, 2010; F. GALLO, *La nuova disciplina costituzionale della finanza. Problemi e prospettive*, in www.issirfa.cnr.it; D. IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria*, in R. BIN e G. FALCON (a cura di), *Diritto regionale*, Bologna, 2012, pp. 265 e ss.; A. MASTROMARINO, *Il federalismo disaggregativo. Un percorso costituzionale negli Stati multinazionali*, Milano, 2010; V. NICOTRA – F. PIZZETTI – S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009; D. PENNETTA, *Il federalismo fiscale*, Padova, 2010; F. PICA, *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, 2004; G. PITRUZZELLA, *Chi governa la finanza pubblica in Europa?*, in *Quaderni costituzionali*, 2012, pp. 9 e ss.; F. 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; M. VANNI, *Il federalismo fiscale: gli annunci e la realtà*, in *Quaderni costituzionali*, n. 3/2009; G. VIALETTI – L. ANTONINI, *Il grande assente: il federalismo fiscale*, in *Rassegna parlamentare*, n. 1/2006; N. ZANON – A. CONCARO (a cura di), *L'incerto federalismo: le competenze statali e regionali nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 2005; V. UCKMAR, *Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2009, pp. 10215 ss.; F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2009, pp. 219 ss.; G. MARONGIU, *Il cd. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2011, pp.

nuova fisionomia dell'imposta di soggiorno²⁶. Nell'ambito del sistema delineato dal legislatore costituzionale, in base al quale i Comuni stabiliscono²⁷ e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione²⁸ e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema

220 ss.; F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2012, pp. 1 ss.; G. GIANGRANDE, *Nuovi orientamenti giurisprudenziali sul tema del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2011, pp. 418 ss.; L. TOSI - A. GIOVANARDI, voce *Federalismo fiscale*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 247 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pp. 48 ss.; R. SUCCIO, *Prime riflessioni sul potere impositivo degli enti locali dopo la riforma della Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2004, pp. 1467 ss.; L. ANTONINI, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 2004, I, pp. 400 ss.; G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative ed esigenze di riforma nell'era della sharing economy*, in *Università Cattaneo - Working Papers*, n. 3/2017.

²⁵ L. LOVECCHIO, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati*, in *Corr. trib.*, n. 23/2012, pp. 1780 ss.; A. LO IACONO, *La nuova finanza municipale*, in *Il fisco*, n. 30/2012, fasc.1, p. 4810.

²⁶ M. DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, n. 32/2011, p. 2630. L. LOVECCHIO, *Prime riflessioni sui tributi del federalismo fiscale*, in *Boll. trib.*, 2011, pp. 1531 ss.; E. PISCINO, *L'imposta di soggiorno e l'accisa sull'energia elettrica*, in *Fin. loc.*, n. 3/2011, pp. 20 ss.; P. MIRTO, *L'applicazione dell'Imposta di soggiorno tra assenza di norme attuative e primi pronunciamenti giurisprudenziali*, in *Trib. reg. loc.*, n. 2/2012, pp. 33 ss.; C. VERRIGNI, *Prime riflessioni sull'Imposta di soggiorno*, in *Trib. reg. loc.*, n. 3/2012, pp. 25 ss.; C. VERRIGNI, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. it. dir. tur.*, n. 5/2012, pp. 69 ss..

²⁷ Sul punto F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2002, ad avviso del quale il verbo "stabilire" utilizzato dal legislatore costituzionale nell'art. 119 Cost. ha il significato di "fissare": in altri termini ha una valenza ben più pregnante del verbo istituire usato dal legislatore ordinario per indicare il "deliberare" l'applicazione di un tributo istituito dalla legge statale o regionale: un tributo "fissato" dall'ente locale, è di norma un tributo in precedenza "stabilito" nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo "stabilito" invece è un tributo determinato dallo stesso ente locale e soltanto delineato dalla legge statale regionale. E se autonomia tributaria significa autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un indirizzo politico ed amministrativo libero dell'ente locale, di conseguenza è certo che pur permanendo la riserva di legge ex art. 23 Cost., il combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 119 Cost. produce l'effetto per un verso di restringere l'ambito della riserva di legge e per altro verso di esaltare l'autonomia tributaria espandendola oltre il potere di "istituire" il tributo proprio e fissarne l'aliquota tra un minimo e un massimo. Cfr. L. ANTONINI, *Ipotesi di sviluppo del sistema tributario italiano*, in A. MAGLIARO (a cura di), *Verso quale federalismo? La fiscalità dei nuovi assetti istituzionali*, Trento, 2010, p. 69; A. E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e Diritto*, n.6/2011.

²⁸ Circa la transizione verso il federalismo fiscale cfr. Corte cost., sent. 26 gennaio 2004, n. 37, in *Giur. cost.*, 2004, p. 517, con note di A. MORRONE, *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di regioni ed enti locali* e G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale"*. Ed ancora, Corte cost., sent. n. 296 (con nota di L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, II, p. 99) e 26 settembre 2003, n. 297, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2058 ss.; Corte cost., sent. 15 ottobre 2003, n. 311, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2053 e Corte cost., sent. 22 febbraio 2006, n. 75, in *Banca dati fiscoonline*.

tributario²⁹, l'art. 4³⁰, c. 1 del d.lgs. n. 23 del 2011, 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 un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità³¹ in proporzione al prezzo³², sino a 5 euro per notte di soggiorno”³³.

²⁹ L. TOSI – A. GIOVANARDI, voce *Federalismo fiscale*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006; G. MARINI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102 del 2008) e ordinanza n. 103/2008*, in *Riv. dir. trib., Quaderni*, n. 3/2008, pp. 96 ss.; F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La fin. Loc.* n. 9/2005, pp. 13 ss.; G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega sul “federalismo fiscale”*, in *La fin. loc.*, n. 9/2009, pp.13 e ss.; G. BIZIOLI, *Federalismo fiscale*, Cosenza, 2010; G. BIZIOLI, *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di “federalismo fiscale”*, in A. E. LA SCALA, (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp.185 ss.; G. BIZIOLI, *Federalismo fiscale*, in *Digesto*, disc.priv., sez. comm., Agg. Torino, 2012. Lo stesso A. nell'intervento al seminario “*Fisco, federalismo fiscale, Bilanci Enti Locali: il nuovo contesto del concertatore Cisl*”, 27 gennaio 2011, nel precisare che: “per quel che riguarda il federalismo municipale, cambia molto nella forma ma poco nella sostanza”, con particolare riguardo alla tassa di soggiorno afferma che: “un aspetto estremamente contraddittorio è quello secondo il quale paga chi non riceve i servizi (secondo case e tassa di soggiorno) rendendo impossibile l'applicazione del principio di responsabilità agli amministratori. Queste imposte, infine, sono “blindate” perché è lo Stato che decide aliquote e agevolazioni determinando di fatto la politica fiscale dei Comuni”. Ed ancora G. BERNABEI, *Ulteriori prospettive di federalismo municipale. Modelli e casi pratici di implementazione delle risorse comunali*, in *Istituzione del Federalismo*, n. 2/2017, pp. 447 e ss.

³⁰ Il Giudice amministrativo ha affermato che «l'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 non contrasta con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione. Infatti, la spesa che il cliente sopporta per l'ospitalità alberghiera è una spesa che è indice sintomatico di ricchezza. In tanto si spende in quanto si dispone delle somme necessarie per pagare [...] la spesa di ospitalità alberghiera è considerata dal legislatore indice di capacità contributiva distinta dal diverso indice di capacità contributiva dato dalla percezione del reddito» (Tar Veneto, sez. III, 10 maggio 2012, n. 653).

³¹ Così TAR Toscana, Sez. I, 24 novembre 2011, n. 1808. In senso analogo, v. anche TAR Toscana, 7 febbraio 2013, n. 200; TAR Lombardia, Sez. II, 28 gennaio 2013, n. 93; TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653; TAR Puglia, 30 aprile 2012, n. 736; TAR Calabria, 31 dicembre 2011, n. 1694.

³² Così TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653, secondo cui la legittimità di tale commisurazione deriva dal fatto che la tipologia della struttura ricettiva è nella “normalità dei casi, proporzionale al prezzo”, dal momento che la prima dipende “dalla tipologia dei servizi offerti e in relazione ai servizi offerti viene determinato il prezzo”. Ciò peraltro garantirebbe lo “snellimento della procedura di riscossione”. L'avvallo ricevuto dalla giurisprudenza amministrativa richiamata, non toglie tuttavia che la commisurazione dell'Imposta effettuata dalla maggioranza dei comuni non appare pienamente conforme al dettato del legislatore secondo cui l'imposta deve risultare proporzionale al prezzo. Ciò emerge chiaramente qualora si rifletta che, in questo modo, a parità di prezzo pagato in due strutture diversamente classificate trova applicazione una differente aliquota impositiva, mentre pur pagando prezzi diversi in strutture della stessa categoria si applica la stessa imposta, che diviene così uniforme in evidente contrasto con il dettato normativo.

³³ La misura dell'imposta deve essere definita, secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo del pernottamento e quindi in base alla tipologia, alla categoria e alla localizzazione della struttura ricettiva, e al periodo in cui si svolge il soggiorno. La struttura ricettiva è ritenuta sostituto d'imposta e deve svolgere, secondo le modalità e le scadenze stabilite nel regolamento comunale, tutte le attività previste per la sua applicazione. Secondo la sentenza del Consiglio di Stato, sez. V, 23 novembre 2018, n. 6644, l'imposta di soggiorno può essere commisurata alla categoria di alberghi e, quindi, in base alle stelle attribuite, indipendentemente dai prezzi applicati. E può finanziare servizi pubblici che siano fruiti anche dai turisti, anche se non sono rivolti esclusivamente a loro. Per il resto, la sentenza conferma la possibilità di modulare l'imposta di soggiorno in base alle «stelle» assegnate alla struttura ricettiva. Secondo la sentenza, per il rispetto del criterio della gradualità in proporzione al prezzo del soggiorno non si può pretendere una rigida corrispondenza tra prezzi praticati dalla singola struttura alberghiera e importo dell'imposta di soggiorno. Risulta evidente che a una maggiore qualità della struttura e dei servizi ricettivi offerti, certificata in base al sistema ufficiale di classificazione, corrisponda tendenzialmente una tariffa di soggiorno maggiore per la clientela.

I comuni, autorizzati ad istituire l'imposta di soggiorno³⁴, dunque, hanno la facoltà di decidere se e quando istituirla³⁵.

Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali³⁶.

In tale modo il legislatore ha risposto alle esigenze di attuare una forma di partecipazione alla copertura delle spese per i servizi pubblici locali (sostenute dai comuni), da parte dei turisti che alloggiano nelle strutture ricettive, beneficiando dei servizi medesimi.

L'imposta di soggiorno è, pertanto, un'imposta di "destinazione"; tuttavia, secondo una parte della dottrina³⁷, i comuni non hanno vincoli di programmazione temporale, né necessità di procedere ad una 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".

Diversa la posizione di chi³⁸, nel valorizzare il vincolo fra il gettito dell'imposta e le misure in favore del turismo, sostiene che le risorse derivanti dai flussi turistici territoriali debbano essere impiegate in favore

³⁴ In particolare, sono autorizzati a istituire l'imposta di soggiorno: i) i Comuni capoluogo di Provincia; ii) le Unioni di Comuni, cioè gli enti locali con autonomia statutaria; iii) i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, previa delibera regionale. L'imposta si applica ai turisti che soggiornano almeno una notte in una struttura ricettiva alberghiera o extralberghiera ed è corrisposta dal turista per ogni pernottamento, fino a un massimo di trenta notti (salvo eccezioni). I Comuni hanno la facoltà di prevedere riduzioni per particolari categorie di individui (giovani vs anziani, stranieri vs italiani) o per determinati periodi di tempo (alta vs bassa stagione), e specifiche esenzioni. Sul punto cfr. Tar Toscana, sez. I, 5 maggio 2017, n. 647, secondo cui «la possibilità di istituire l'imposta [...] sarebbe riservata ai comuni capoluogo e alle unioni di comuni, mentre per gli altri comuni sarebbe necessario presupposto l'inclusione nell'elenco regionale delle località turistiche, previo accertamento da parte della regione stessa della vocazione turistica del comune». In altri termini, per i comuni capoluogo di provincia e per le unioni di comuni vige una sorta di presunzione di legge in ordine alla facoltà di istituire l'imposta di soggiorno, mentre gli altri enti locali, al fine di poter introdurre quell'imposta, devono essere inclusi in appositi elenchi dei comuni turistici predisposti da ciascuna Regione. Per un approfondimento sulle fonti di finanziamento delle unioni di comuni si rinvia a G. MARINI - C. VERRIGNI, *Il finanziamento delle associazioni fra comuni. Quadro costituzionale e principi generali*, in L. DEL FEDERICO - L. ROBOTTI (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, pp. 93 ss.

³⁵ Sul punto cfr. S. SERGIO, *L'imposta di soggiorno: un volano per il turismo?*, in *Federalismi.it*, n. 9/2019.

³⁶ V. FICARI – G. SCANU (a cura di), *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit.. Uno degli argomenti maggiormente utilizzati in favore dell'introduzione dell'imposta di soggiorno è l'esigenza di far concorrere il turista alle spese che il Comune sostiene per predisporre i servizi e i beni pubblici che il turista utilizza nella località di destinazione.

³⁷ C. 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*, in *ww.giustamm.it*, n. 11/2016.

³⁸ Sul punto cfr. S. SERGIO, *L'imposta di soggiorno: un volano per il turismo?*, in *Federalismi.it*, n. 9/2019. L'A. richiama la delibera della sezione di controllo della Corte dei Conti Campania, 3 ottobre 2018, n. 114, la quale ha avuto modo di precisare la portata del vincolo di destinazione, osservando in particolare che l'imposta di soggiorno è un'imposta di scopo, ossia, «una forma d'imposizione avente la peculiarità di non essere finalizzata al finanziamento di una qualsiasi

di interventi diretti a sostegno delle strutture ricettive, di interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, per poter migliorare l'attrattività turistica del territorio comunale, oppure di interventi di manutenzione e sviluppo dei servizi pubblici locali erogati dagli enti comunali per accrescere la soddisfazione del turista.

Questo aspetto costituisce il *punctum dolens* del tributo che permane tuttora. Infatti, se pur il comma 3 dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 14 maggio 2011 aveva previsto l'adozione, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, di un regolamento per l'individuazione della disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno, la disciplina di dettaglio ad oggi non è stata ancora adottata³⁹, con la conseguenza che, in sede di regolamentazione del tributo da parte delle singole municipalità, i comuni capoluogo di provincia e le unioni di comuni sono espressamente autorizzati dall'art. 4, c. 3 sopra richiamato a disporre, con proprio regolamento "ulteriori modalità applicative del tributo"⁴⁰.

Da ciò è conseguito, in assenza della disciplina governativa di attuazione della fonte primaria⁴¹, un'inevitabile diversità tra i vari regolamenti emanati dai comuni interessati, con una differenziazione applicativa sul territorio e, in alcuni casi, un incremento del contenzioso innanzi alle sedi giurisdizionali. In questi termini, a maggior ragione, si appalesa la necessità di procedere all'adozione di un regolamento generale attuativo che, nel pieno rispetto del riconosciuto federalismo municipale, individui puntualmente i criteri che i comuni possono adottare al fine di modulare l'imposta e chiarisca gli aspetti fondamentali del tributo, quali ad esempio i settori di intervento cui destinare il gettito e le modalità mediante le quali rendere i cittadini edotti dell'utilizzo dello stesso.

spesa pubblica, trovando la propria giustificazione nel collegamento tra imposizione e destinazione del gettito», la cui *ratio* è da ricercare «nella circostanza che, essendo queste ultime basate sulla correlazione "prelievo-beneficio", determinano un miglior livello di accettazione sociale del sacrificio richiesto, essendo direttamente correlate alla specifica attività svolta dall'ente pubblico».

³⁹ Come anche ricordato di recente dalle SS.UU. della Cassazione civile, con l'ordinanza del 24 luglio 2018, n. 19654.

⁴⁰ Un intervento più recente da parte del legislatore si è avuto con il decreto legge n. 34/2019 convertito con legge 58/2019 (Decreto Crescita) in cui è stato previsto che i dati risultanti dalle comunicazioni in materia di pubblica sicurezza siano forniti dal Ministero dell'interno, in forma anonima e aggregata per struttura ricettiva, all'Agenzia delle entrate, che li rende disponibili, anche a fini di monitoraggio, ai comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno o il contributo di soggiorno, demandando all'emanazione di un decreto ministeriale i criteri, i termini e le modalità per l'attuazione di queste disposizioni. Sul punto cfr. C. ZANDONINI, *Imposta di soggiorno, come muoversi nei controlli*, cit..

⁴¹ Per completezza va altresì detto che, 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. L'imposta di sbarco – alternativa all'imposta di soggiorno – che trova applicazione per i comuni ubicati nelle isole minori o in cui insistano isole minori, mira a "colpire" l'escursionista giornaliero, colui cioè che visita un luogo senza pernottare. A. MAGLIARO, *L'imposta di soggiorno e imposta di sbarco*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2014, p. 1323; V. ZIRAFÀ, *Excursus dottrinale e giurisprudenziale in merito alla tassa di soggiorno e sullo scalo turistico: "Velate" discriminazioni alla luce del nuovo "federalismo fiscale"*, in www.ildirittoamministrativo.it.

3. Il vincolo di destinazione ed i profili applicativi dell'imposta: criticità "irrisolte"

Da quanto premesso emerge che, con riferimento all'imposta di soggiorno, il legislatore si è limitato ad individuare unicamente quanto di stretta necessità, ossia il presupposto del tributo, costituito dal soggiorno nelle strutture ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori⁴², nonché i soggetti passivi, rappresentati dagli ospiti di tali strutture⁴³.

L'incompletezza del dettato normativo, incidendo, dal punto di vista sostanziale, sul destino del gettito dell'imposta di soggiorno⁴⁴, ha finito per creare varie oscillazioni interpretative.

⁴² Quanto al presupposto del tributo, secondo TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653, "l'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 non contrasta con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione. Infatti, la spesa che il cliente sopporta per l'ospitalità alberghiera è una spesa che è indice sintomatico di ricchezza. In tanto si spende, in quanto si dispone delle somme necessarie per pagare. Né 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 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". Il TAR Lombardia, Sez. II, 12 luglio 2013, n. 1824, ha altresì escluso che la mancanza di un criterio progressivo possa far ritenere l'Imposta di soggiorno non conforme ai principi costituzionali. Sul punto cfr. F. PICCIAREDDA- F. PEDDIS, *Individuazione del presupposto del tributo di soggiorno, principi di sistema e principi fondamentali di coordinamento*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, pp. 53 ss.; E. RIGHI, *Imposta di soggiorno. A volte ritornano*, in Boll. trib., 2011, p. 1446.

⁴³ Secondo la richiamata sentenza TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653, è conforme al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. la previsione normativa secondo cui soggetti passivi del tributo sono solamente coloro che pernottano nelle strutture ricettive ubicate sul territorio comunale e non già, più genericamente, tutti i turisti. Secondo i giudici amministrativi, "non è illogico che l'Imposta di soggiorno sia applicata a tutti coloro (e solo) che alloggiano nelle strutture ricettive e non invece ai turisti. Infatti, 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. Ne consegue che viene ad usufruire dei vantaggi connessi agli interventi finanziati con l'Imposta di soggiorno anche chi non è turista, in quanto tali interventi non hanno ad oggetto il turismo in senso stretto, ma più in generale la fruizione della città". Nemmeno è stato ivi ritenuto che l'imposta di soggiorno determini "una situazione di discriminazione e penalizzazione per gli operatori comunali rispetto ai concorrenti fuori comune, che limita la libertà d'iniziativa economica e comunque determina una distorsione del mercato. Infatti, il legislatore ha previsto un tetto massimo d'imposta di 5 euro per notte, proprio con l'obiettivo di evitare le discriminazioni e distorsioni lamentate".

⁴⁴ A. DEL DOTTO, *Imposta di soggiorno: il Consiglio di Stato interviene sul vincolo di destinazione*, in <https://www.altalex.com/documents/news/2019/01/17/imposta-di-soggiorno-il-consiglio-di-stato-interviene-sul-vincolo-di-destinazione>; F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, n. 5/2011, p. 1261, afferma che: «Il potere normativo dei Comuni..., nel rispetto degli artt. 23 e 119 Cost., si differenzia da quello delle Regioni in quanto non consiste nell'imporre e disciplinare autonomamente il tributo, ma nello stabilire ed individuarne gli aspetti procedurali (accertamento e riscossione)»; L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, cit., pp. 181 ss.; L. DEL FEDERICO, *Imposta di scopo, compartecipazioni addizionali e poteri regolamentari*, in *Trib. loc. e reg.*, n. 2/2008, pp. 206 ss.; V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, n. 3/2007, pp. 883 ss.; A. SIMONATO, *I tributi di scopo: problemi e prospettive*, in *Federalismo fiscale. Rivista di diritto ed economia*, n. 2/2011; A.F. URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013; A. D'AURO, *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *Fin. loc.*, 9/2007, p. 27; A. CAPOZZI, *Lineamenti evolutivi dei tributi di scopo: imposta di scopo, TLA ed imposta di soggiorno*, in <http://www.innovazionein diritto.it>, n. 5/2012.

Vi è infatti chi⁴⁵ riconduce l'imposta di soggiorno a una *species* del *genus* tassa di scopo, con l'unica differenza che rispetto alle ordinarie "imposte di scopo", l'imposta di soggiorno si caratterizzerebbe per una precisa definizione dello scopo fatta a monte dal Governo nell'esercizio dei poteri delegati.

Lo scopo, per quanto ampio, si caratterizzerebbe nell'impiego degli introiti per tutte quelle iniziative, attività e interventi che hanno effetto diretto o indiretto nel settore del turismo, ancorché ne beneficino anche i residenti del luogo ove la stessa si applica.

La tassa di soggiorno, pertanto, viene considerata quale imposta di scopo - a cui il legislatore attribuisce esplicitamente natura tributaria - in quanto le risorse derivanti dai flussi turistici territoriali sono destinate a sostenere l'attività turistica in detto territorio⁴⁶.

Secondo un differente orientamento⁴⁷, invece, l'imposta di soggiorno è sì una prestazione tributaria ma specifica, diversa - cioè - dalle ordinarie entrate tributarie, sganciata dai meccanismi e limiti delle imposte di scopo e legata all'impiego dei proventi secondo fattispecie non tassative, se pur necessariamente e strettamente attinenti al settore dei servizi per il turista.

In tal senso il TAR Molise, con sentenza 25 luglio 2014, n. 4779, ha affermato che l'imposta "non può essere considerata un tributo di scopo in senso stretto"⁴⁸, in quanto a seguito dell'introduzione del d.lgs. n. 23 del 2011, il vincolo di gettito non rientra nella fattispecie imponibile⁴⁹ e, dunque, la destinazione finanziaria del tributo rileva soltanto sotto il profilo della trasparenza delle scelte da parte degli enti locali, nonché sulla verificabilità dell'utilizzo in conformità alle previsioni assumendo, pertanto, un valore di natura sostanzialmente politica⁵⁰.

Il contribuente gravato dal tributo sul turismo diventa inevitabilmente più esigente nei confronti dei servizi pubblici che si aspetta di ricevere come "contropartita"⁵¹.

⁴⁵ A. E. LA SCALA, *Elementi ricostruttivi dell' "imposizione sul turismo": opportunità e limiti nel contesto del cd. "federalismo fiscale"*, cit., pp. 953 ss.

⁴⁶ D. GALASSO, *Le difficoltà economiche non escludono la punibilità, se...*, in *Diritto e Giustizia*, n. 84/2019, p. 9, nota a: Cassazione penale, sez. VI, 7 febbraio 2019, n.19925.

⁴⁷ A favore dell'interpretazione che esclude che l'imposta di soggiorno costituisca un tributo di scopo, L. LOVECCHIO, *Il TAR del Veneto "salva" il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno*, in *Corr. trib.*, n. 27/2012, pp. 2075 ss..

⁴⁸ G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative ed esigenze di riforma nell'era della sharing economy*, in Università Cattaneo - Working Papers 3, 2017.

⁴⁹ A favore dell'interpretazione che esclude che l'Imposta di soggiorno costituisca un tributo di scopo, cfr. L. LOVECCHIO, *Il TAR del Veneto "salva" il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno*, cit., pp. 2075 ss.; G. SCANU, *Imposta di soggiorno, potere regolamentare dei Comuni e individuazione dei soggetti passivi*, n. 9/2013, p. 375. Di diverso avviso, invece, M. DAMIANI, *L'Imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale "disarticolato"*, in *Corr. Trib.* n. 32/2011, pp. 2630 ss.; E. PISCINO, *L'imposta di soggiorno e l'accisa sull'energia elettrica*, in *Fin. loc.*, n. 3/2011, pp. 20 ss. G. CANDELA - M. CASTELLANI - M. MUSSONI, *Imposta di soggiorno: spesa pubblica e tassazione nelle destinazioni turistiche*, in op. cit.

⁵⁰ Cfr. G. SCANU, *Imposta di soggiorno, potere regolamentare dei Comuni e individuazione dei soggetti passivi*, cit..

⁵¹ Secondo questa visuale il tributo sul turismo costituisce strumento di responsabilizzazione dell'ente locale e strumento di equa distribuzione del concorso alle spese pubbliche tra soggetti residenti e non residenti.

Successivamente, in ordine alla destinazione del gettito derivante dall'applicazione dell'imposta stessa, è intervenuto il Consiglio di Stato, sez. V, con sentenza 23 novembre 2018, n. 6644⁵².

I Giudici hanno chiarito che l'estrema ampiezza della disposizione dell'art. 4 di cui al d.lgs. n. 23 del 2011, la quale aggiunge la possibilità di impiego per il sostegno "dei relativi servizi pubblici locali", è una locuzione decisamente generica, che lascia intendere la possibilità di estendere l'impiego del gettito non solo al campo del settore turistico, bensì anche al settore dei servizi pubblici locali generale.

In altre parole, l'imposta di soggiorno si caratterizzerebbe per essere una imposta di scopo dedicata alle municipalità, caratterizzata dalla necessaria esistenza di un obiettivo "aperto", purché connesso con il settore dei servizi pubblici locali, come definiti dall'art. 112 e ss. del d.lgs. 267/2000 quali servizi pubblici aventi "per oggetto produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali".

Sul punto si è espressa anche la Corte dei conti – Campania, la quale, in sede di controllo, con delibera del 3 ottobre 2018, n. 114⁵³, ha avuto modo di precisare che l'imposta di soggiorno è un'imposta di scopo, cioè "una forma d'imposizione avente la peculiarità di non essere finalizzata al finanziamento di una qualsiasi spesa pubblica, trovando la propria giustificazione nel collegamento tra imposizione e destinazione del gettito"⁵⁴.

⁵² La Quinta Sezione si è occupata di scrutinare la censura della ricorrente a detta della quale l'imposta era illegittimamente prevista con la destinazione del gettito dell'imposta a sostegno tra l'altro "dei servizi pubblici locali fruibili anche dai turisti". Questa doglianza era stata respinta e ritenuta infondata dal TAR Lombardia, sede di Brescia, perché la destinazione del gettito era invece conforme alla finalità del tributo prevista dal medesimo art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011 (secondo periodo), e cioè al "sostegno dei servizi pubblici comunque funzionali o collegati al turismo".

⁵³ Nella delibera la Corte, esaminando la disciplina di riferimento, osserva che il perimetro normativo del tributo non è ben definito, ma solo abbozzato, atteso che il legislatore si è limitato ad indicare il presupposto dell'imposta (il soggiorno nelle strutture ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori) ed i soggetti passivi (gli ospiti delle suddette strutture); inoltre, alla luce del principio di riserva di legge in materia tributaria ex art. 23 Cost., la disposizione individua il tetto massimo dell'imposta e il modus di modulazione della stessa, per cui il tributo deve applicarsi "secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno"; infine, il legislatore indica a grandi linee la destinazione del gettito del tributo, disponendo che le entrate devono "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".

⁵⁴ La Corte dei conti-Puglia con Deliberazione n. 210/PAR/2015, vagliando, poi, la possibilità di usare il gettito di tale imposta per l'assunzione stagionale di personale del servizio di vigilanza urbana, ritiene di dover verificare se fra gli "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", possa rientrare l'assunzione di personale (stagionale) da impiegare nei servizi turistici ed in particolare a rafforzamento del servizio di vigilanza urbana; in altri termini, si tratta di appurare l'an della possibile inclusione dell'assunzione di personale a tempo determinato fra gli scopi previsti dalla norma. Al riguardo, il Collegio ritiene che tale opzione non rientri nella *ratio* normativa e ne indica i motivi: la disposizione citata intende porre una destinazione al gettito ottenuto dall'imposta di soggiorno che soddisfi lo scopo indicato dal legislatore in via diretta ed immediata; in altri termini, la destinazione della spesa non dev'essere meramente connessa allo scopo di interventi in materia di turismo. Nel caso in esame, invece, e secondo la prospettazione del ricorrente, la destinazione del gettito (assunzione di personale a tempo determinato) sarebbe solo collegata in via indiretta allo scopo normativo. È verosimile, infatti, che l'assunzione di personale per il periodo stagionale in un Comune a forte destinazione turistica sia solo strumentalmente connessa al

Secondo il giudice contabile, la norma è chiara nel pretendere che la destinazione sia, oltre che teleologicamente, anche oggettivamente correlata agli scopi ivi indicati; occorre, cioè, che la spesa sia riconducibile *ex ante* ed *ex post* allo scopo realizzabile in via oggettiva e non solo soggettiva.

Ne consegue che l'art. 4, D.Lgs. n. 23 del 2011, dunque, finalizza l'impiego del gettito ottenuto dall'imposta esclusivamente per il finanziamento diretto ed immediato di interventi nel settore del turismo e di interventi ad esso connessi, mediante la previsione di un vincolo di destinazione incombente sulla relativa entrata. Inoltre, l'esistenza di siffatto vincolo implica evidentemente che, nel bilancio dell'ente, tale entrata debba essere correlata esclusivamente a spese della tipologia indicata dal legislatore e non ad altre; diversamente, il vincolo, di origine normativa, verrebbe disatteso e, dunque, violato⁵⁵.

La delibera citata della Corte dei Conti Campania è stata ripresa anche in un'altra deliberazione del 9 aprile 2019, n. 71 della Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per il Veneto, la quale ha espresso parere in merito al quesito di un Sindaco circa la possibilità di utilizzare i proventi derivanti dall'imposta di soggiorno per soddisfare il fabbisogno finanziario prodotto dai servizi di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti⁵⁶.

L'adita Corte dei Conti, nel richiamare il ragionamento logico-giuridico dei giudici contabili campani in merito all'inquadramento dell'imposta di soggiorno, ha ritenuto che ai quesiti formulati dall'Ente debba

turismo, ma ciò non soddisferebbe quanto richiesto dall'art. 4, D.Lgs. n. 23 del 2011: ammettere una soluzione diversa consentirebbe d'includere qualsiasi spesa che sia eventualmente riconducibile a interventi in materia di turismo e, quindi, nel caso del Comune in esame, la maggior parte delle spese effettuate nella stagione estiva; l'assunzione di agenti di polizia municipale non può essere considerata un intervento in materia di turismo. In altri termini, si tratta dell'assolvimento delle funzioni di cui è titolare il Comune e che si compendiano nell'espletamento di servizi di polizia giudiziaria, vigilanza ed altri servizi a carattere amministrativo che, finalizzati alla salvaguardia della sicurezza e del decoro del territorio, hanno indiretti riflessi in materia di turismo; esiste un ulteriore aspetto correlato a tali spese, appartenenti al genus di quelle per il personale, che conduce all'opzione interpretativa indicata dal Collegio, ed è quello più squisitamente contabile, riguardante l'imputazione della posta de qua nel bilancio degli enti locali.

⁵⁵ In senso opposto va richiamata la decisione del TAR Puglia-Lecce, sez. II, 30 aprile 2012, n. 736, secondo la quale deve ritenersi rispettato il vincolo di destinazione al gettito della imposta di soggiorno, ove gli interventi finanziati dal Comune con gli introiti del nuovo tributo abbiano un'evidente, ancorché indiretta, funzione di promozione del turismo locale. In particolare, si ritiene rispettato del vincolo di destinazione dell'entrata in questione allorché l'imposta sia impiegata per il finanziamento non solo d'interventi aventi carattere sufficientemente circoscritto e direttamente ascrivibili alla materia del turismo, ma anche per interventi di carattere più generico, quali manutenzione del patrimonio dei beni culturali, personale di Polizia municipale a tempo determinato, interventi in campo turistico, manutenzione strade comunali, segnaletica stradale, interventi di tutela ambientale, attività relative al problema del randagismo, servizio RSU, interventi di realizzazione e manutenzione di parchi e giardini urbani: spese, secondo il TAR, connotate da un'evidente, anche se indiretta, funzione di promozione del turismo locale e, pertanto, da ritenersi coerenti con il vincolo di destinazione imposto *ex lege*.

⁵⁶ In particolare, l'Ente aveva chiesto se fosse legittimo destinare una parte del gettito proveniente dall'imposta di soggiorno a parziale finanziamento del servizio pubblico locale di raccolta, di trasporto e di smaltimento dei rifiuti urbani e assimilati e, inoltre, se fosse possibile utilizzare l'imposta di soggiorno prevedendo una riduzione della TARI a favore di tutte le attività economiche; ciò al fine, evidentemente, di diminuire la pressione fiscale sulla collettività locale. La TARI, incombe, appunto, sui soggetti che possiedono o detengono a qualsiasi titolo locali o aree suscettibili di produrre rifiuti, compensando il minor gettito con l'utilizzo di un'entrata gravante, invece, su soggetti "esterni" (coloro che alloggiano nelle strutture ricettive e ubicate sul territorio dell'ente).

essere data risposta negativa, in forza della già vista natura dell'imposta di soggiorno quale "imposta di scopo", basata, cioè, sulla correlazione prelievo-beneficio e diretta a determinare un miglior livello di accettazione del sacrificio richiesto⁵⁷.

La suesposta premessa, fondata sull'esame della norma che prevede e disciplina l'imposta di soggiorno, dunque, conduce all'esclusione della possibilità prospettata dall'ente di utilizzare, alla stregua di entrate afferenti alla fiscalità generale, l'imposta medesima, collegata, invece, ad impieghi vincolati.

Il dibattito, dunque, sulla destinazione del gettito ed i profili applicativi dell'imposta rileva in modo particolare nell'attuale fase di emergenza sanitaria, in quanto indirizzare effettivamente l'imposta a misure a sostegno del comparto turistico e/o ad interventi in favore del settore – e non (come in alcune occasioni) ad altre spese del comune – diventa dirimente ai fini del rilancio delle attività turistiche.

Occorre, pertanto, combattere gli effetti negativi provocati nel comparto *de quo* dall'attuale emergenza sanitaria mediante una più compiuta, organica e lineare normazione dell'imposta di soggiorno, che tenga conto delle criticità che sono derivate dalle lacune del legislatore e delle innumerevoli sollecitazioni giurisprudenziali che hanno cercato di porre rimedio a svariati dubbi interpretativi.

4. Il ruolo del gestore della struttura ricettiva e le modifiche del Decreto 19 maggio 2020, n. 34⁵⁸

La non puntuale disciplina normativa dell'imposta di soggiorno ha ingenerato un'ulteriore criticità anche con riferimento alla posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive⁵⁹, il cui ruolo è fondamentale⁶⁰,

⁵⁷ Ad avviso dei giudici campani, compete all'Ente, in sede di programmazione, determinare il prevedibile ammontare del gettito in parola e, contestualmente, individuare i capitoli di spesa ricompresi nel macro-aggregato afferente alla missione "Turismo", contrassegnandoli in modo che il totale del loro importo complessivo corrisponda all'entrata come sopra evidenziata.

⁵⁸ Il decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, recante "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", pubblicato in G.U. Serie Generale n.128 del 19-05-2020 - Suppl. Ordinario n. 21, ha previsto che all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1-bis, è inserito il seguente: «1-ter. Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica una sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

⁵⁹ A. E. LA SCALA, *Elementi ricostruttivi della "imposizione sul turismo": opportunità e limiti nel contesto del cd. "federalismo fiscale"*, cit.; C. DE BENEDETTI, *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*, in www.giustamm.it, n. 11/2016.

⁶⁰ Per quello che attiene ai compiti affidati al soggetto che gestisce la struttura ricettiva, i regolamenti comunali contemplano il più delle volte oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, non già

posto che gli enti locali per poter applicare concretamente il tributo devono avvalersi dell'intervento di chi gestisce le strutture presso le quali soggiornano gli ospiti⁶¹.

Più precisamente, nella fase antecedente il decreto 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto rilancio), i gestori erano incaricati esclusivamente di oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria⁶², mentre l'unico obbligo previsto dall'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 in capo al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno, ossia dell'ospite della struttura ricettiva, era quello del pagamento dell'imposta⁶³.

La differenza è fondamentale, giacché l'incaricato o responsabile della riscossione del tributo svolge un'attività meramente ausiliare dell'ente impositore e strumentale rispetto all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, la quale appunto comporta essenzialmente l'incasso delle somme versate spontaneamente dal soggetto passivo e il conseguente obbligo di riversarle all'ente impositore di competenza.

Il responsabile o, ancor più, il sostituto d'imposta, al contrario, risponde in proprio del versamento del tributo, anche nell'eventualità in cui il soggetto passivo (l'ospite) si rifiuti di pagare o comunque non versi l'imposta⁶⁴.

Il primo non subisce infatti alcuna sanzione se non versa quel che non ha riscosso, ed è tutt'al più sanzionato amministrativamente per il mancato o non corretto assolvimento degli obblighi dichiarativi sopra ricordati.

compiti di sostituzione o di responsabilità impositiva, dai quali conseguirebbero ipotesi di solidarietà tributaria. Si tratta, in particolare, di compiti relativi all'informazione, al calcolo dell'imposta dovuta, all'incasso dell'imposta, alla conservazione e compilazione della modulistica, all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta (Cass. pen., sez. VI, 17 maggio 2018, n. 32058).

⁶¹ Sul punto cfr. S. SERGIO, *L'imposta di soggiorno: un volano per il turismo?*, cit.

⁶² In specie, si tratta di compiti relativi all'informazione, al calcolo dell'imposta dovuta, all'incasso dell'imposta, alla conservazione e compilazione della modulistica, all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta, nonché ai connessi obblighi dichiarativi e certificativi.

⁶³ In capo all'ospite della struttura ricettiva – ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 – ricade invece l'obbligo di pagare l'imposta, non prevedendo il legislatore a suo carico alcun obbligo dichiarativo proprio in virtù dell'intervento del gestore della struttura ricettiva (Cass. pen., sez. VI, 17 maggio 2018, n. 32058).

⁶⁴ Come noto, ai sensi dell'art. 64 del D.P.R., 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte sul reddito, è sostituto di imposta "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento d'imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche e a titolo di acconto". Il sostituto d'imposta è, dunque, il soggetto che la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. Diversa è la nozione giuridica del responsabile d'imposta, definito dall'art. 64 del D.P.R. 600/73 come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi". Tale figura è caratterizzata dal fatto che l'obbligazione tributaria ricade non solo su chi realizza il presupposto impositivo ma anche, in via solidale, su un altro soggetto che appunto viene detto responsabile d'imposta. Entrambi gli istituti, i quali fondano la propria ratio dalla realizzazione, da parte di un soggetto diverso da quello che manifesta l'indice di capacità contributiva, di un elemento del presupposto dell'obbligazione tributaria, si raccordano ad esigenze di semplicità e di garanzia della pretesa erariale. Viceversa, le due figure, nella loro generalità, si distinguono per il diverso rapporto con l'esercizio della rivalsa, doveroso per il sostituto e facoltativo per il responsabile. Differentemente da quanto avviene nella figura del sostituto d'imposta, in cui il soggetto ha l'obbligo di rivalsa, il responsabile se decide di non rivalersi sui soggetti debitori principali dell'obbligazione tributaria, può farlo, senza contrastare l'art. 53 della Costituzione per il quale tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il secondo, per contro, incorre nella sanzione tributaria se non versa l'ammontare dell'imposta dovuta dal soggetto passivo, a prescindere che abbia o meno riscosso il tributo.

Ebbene, il riferimento alla riscossione dell'imposta che si incontrava in tanti regolamenti comunali veniva interpretato nel senso che i gestori sono tenuti a riversare al Comune solamente quanto loro corrisposto a titolo d'imposta dai soggiornanti, cioè le somme da quest'ultimi a loro spontaneamente pagate e non invece anche dell'ammontare dovuto e giammai corrisposto dagli ospiti.

La qualifica assunta dai gestori esulava, pertanto, dall'ambito della responsabilità d'imposta, sicché il gestore era un terzo rispetto all'obbligazione tributaria. Il coinvolgimento del terzo avveniva ad altro titolo, ossia come colui che, pur non avendo realizzato il presupposto d'imposta, era titolare di obblighi formali e strumentali all'esazione del tributo. A conferma di ciò, vi era la circostanza che nessun diritto di rivalsa era previsto per il soggetto terzo gestore nei confronti dell'ospite, unico soggetto passivo del tributo.

Se ne ricavava, altresì, che, in assenza di una espressa previsione di legge, in capo ai gestori delle strutture non poteva scaturire alcuna responsabilità solidale dipendente per il pagamento dell'imposta. Tutt'al più, nell'ipotesi di mancato pagamento della medesima da parte dell'ospite, al gestore "residua unicamente l'obbligo di indicare nella dichiarazione le generalità complete dei soggetti passivi morosi, onde consentire al comune il recupero del dovuto e l'applicazione delle relative sanzioni"⁶⁵.

⁶⁵ In questi termini, TAR Toscana, Sez. I, 7 febbraio 2013, n. 200, cit. Peraltro, sempre con riguardo agli obblighi dichiarativi dei gestori, ai sensi dell'art. 109 del R.D., 18 giugno 1931, n. 773 (TULPS), "i gestori di esercizi alberghieri e di altre strutture ricettive, comprese quelle che forniscono alloggio in tende, roulotte, nonché i proprietari o gestori di case e di appartamenti per vacanze e gli affittacamere, ivi compresi i gestori di strutture di accoglienza non convenzionali (...) possono dare alloggio esclusivamente a persone munite della carta d'identità o di altro documento idoneo ad attestarne l'identità secondo le norme vigenti". Sul punto, il Giudice amministrativo aveva affermato l'illegittimità di quei regolamenti comunali che in maniera indebita accomunavano la figura del gestore a quella del sostituto d'imposta, in quanto ciò costituiva una violazione della riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. Così, TAR Sicilia, sez. III, 31 ottobre 2012, n. 2174, ma anche TAR Puglia, 30 aprile 2012, n. 748; TAR Veneto, sez. III, 21 agosto 2012, n. 1165; TAR Toscana, sez. I, 7 febbraio 2013, n. 200. Sui rapporti fra i limiti alla capacità di espansione dell'autonomia tributaria degli enti locali, in particolare con riguardo alla disciplina dell'accertamento e della riscossione, e l'elasticità della riserva di legge ai sensi dell'art. 23 Cost., cfr. A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di A. AMATUCCI), Padova, 1994, p. 178; A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pp. 10 ss.; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 583.

Il "gestore" della struttura ricettiva, quindi, era del tutto estraneo al rapporto tributario⁶⁶, non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di "sostituto"⁶⁷.

Il rapporto tributario intercorreva esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo)⁶⁸, mentre il Comune si rapportava 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; emergeva quindi un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionale e necessitato⁶⁹.

Da qui derivava l'inevitabile conseguenza della affermazione della giurisdizione della Corte dei conti nelle controversie aventi ad oggetto l'accertamento della responsabilità dei gestori di strutture alberghiere per il mancato riversamento ai comuni dell'imposta di soggiorno da essi riscossa⁷⁰, atteso che tali soggetti, in quanto incaricati di riscuotere denaro di spettanza comunale, del quale hanno il maneggio nel periodo compreso tra la riscossione e il versamento, rivestono la qualifica di agenti contabili⁷¹.

⁶⁶ La Corte dei conti, sezioni riunite in sede giurisdizionale, sentenza 2 aprile 2019, n. 10, nel dichiarare inammissibile la deferita questione di massima, riporta il parere della procura contabile secondo cui i "soggetti passivi del rapporto tributario sono esclusivamente coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, mentre l'albergatore, essendo incaricato della riscossione, possiede la qualifica di agente contabile e, in quanto tale, è tenuto alla resa del conto giudiziale e sottoposto al controllo del giudice contabile. Una diversa soluzione, ad avviso della procura, contrasterebbe con le regole generali in materia di contabilità, consentendo a coloro che ricevono comunque somme di spettanza di enti pubblici di sottrarsi agli obblighi di contabilizzazione, rendicontazione e versamento di tali introiti" sia del vincolo di destinazione dell'imposta. Sempre allo stesso organo spetterà anche di verificare la bontà del sistema di controlli adottato dall'ente stesso.

⁶⁷ Cfr. TAR Veneto, Sez. III, 18 aprile 2012, n. 653 e 18 giugno 2014, n. 862; TAR Toscana, Sez. I, 7 febbraio 2013, n. 200; TAR Sicilia, Sez. III, 4 luglio 2013, n. 1399.

⁶⁸ Secondo la Cassazione penale sez. VI, 13 novembre 2018, n. 6130, nella disciplina legislativa dell'imposta di soggiorno, il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il gestore della struttura è tenuto (ove previsto dai regolamenti comunali e, comunque, nell'ambito di un rapporto completamente avulso da quello tributario) alla riscossione dell'imposta e al suo riversamento nelle casse comunali; pertanto, siccome l'attività di riscossione ha natura di servizio pubblico e l'obbligazione di versare all'ente locale le somme incassate ha natura pubblicistica, il gestore assume, in quanto agente contabile dell'ente, la qualifica di incaricato di un pubblico servizio, onde risponde del reato di peculato per l'appropriazione delle somme dovute al comune e non versate.

⁶⁹ Secondo la Corte dei CONTI – Emilia, n. 96/2016/PAR, il rapporto che si instaura tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente destinatario dell'imposta di soggiorno non è qualificabile quale rapporto di carattere tributario, ma quale rapporto di natura contabile.

⁷⁰ Secondo Cassazione civile, Sez. un. 24 luglio 2018, n. 19654, cit., la qualifica di agenti contabili in capo ai gestori di strutture alberghiere comporta, da un lato, che la verifica dei rapporti di dare e avere fra il gestore e l'ente impositore, nonché il risultato finale di tali rapporti, dà luogo a un "giudizio di conto" davanti alla Corte dei conti, dall'altro, appunto, che il gestore risponde davanti alla stessa corte, quale giudice della responsabilità erariale, del danno patrimoniale cagionato al comune dal mancato versamento delle somme riscosse.

⁷¹ In senso contrario vi è chi ritiene che una simile visuale concentri l'attenzione esclusivamente sul profilo della qualifica soggettiva dell'obbligato al versamento, senza soffermarsi ad indagare sulle modalità attraverso le quali il recupero del tributo dovrebbe avvenire. Cfr. F. FARRI, *Imposta di soggiorno alla Corte dei conti?*, in *Riv. Dir. Trib.* 12 settembre 2018. Secondo l'A. sotto il primo profilo, appare evidente come, sulla base della suddetta motivazione, dovrebbero a rigore considerarsi agenti contabili - ad esempio e tra l'altro - anche i sostituti d'imposta, essendo indubitabile che anch'essi maneggino denaro pubblico nel senso ampio inteso dalla pronuncia: tuttavia, come per essi la qualificazione in termini di agenti contabili non è stata ritenuta rilevante al fine dell'individuazione del giudice dotato di giurisdizione allo stesso

Sul punto sono intervenute le Sezioni Riunite della Corte dei Conti, le quali, con la pronuncia del 22 settembre 2016⁷², individuando nel gestore della struttura ricettiva, ai fini dell'imposta di soggiorno, un agente contabile "di fatto", hanno precisato che egli è tenuto alla resa del conto giudiziale e sottoposto al controllo del giudice contabile.

Nel sancire il suddetto principio di diritto, le Sezioni Riunite della Corte dei Conti, richiamandosi all'insegnamento della giurisprudenza di legittimità⁷³, hanno infatti riconosciuto che, ai fini dell'attribuzione della qualifica di agente contabile, non rileva la natura privata del soggetto, né tantomeno

modo non può considerarsi dirimente e decisiva nel caso dei gestori degli alberghi con riferimento all'imposta di soggiorno. Invero, e sotto il secondo profilo, va ricordato che l'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, a seguito delle riforme del 2005 (art. 3-bis del d.l. n. 203/2005), attribuisce alla cognizione del giudice speciale tributario "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati". Come noto, peraltro, la delimitazione del perimetro della giurisdizione tributaria non è tracciata soltanto dai limiti esterni appena menzionati ma, anche, da limiti interni costituiti dal fatto che l'attuazione del tributo deve avvenire per il tramite di un atto riconducibile a quelli elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 stesso. L'A. evidenzia che la dottrina ha qualificato la giurisdizione tributaria come generale ma non esclusiva e, sempre per questo, è possibile affermare (cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pp. 101 ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 858) che le controversie aventi ad oggetto tributi siano sempre di pertinenza del giudice tributario a meno che esse non riguardino vicende a valle o a monte dei segmenti procedurali cui sono riconducibili gli atti indicati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, ovvero non riguardino rapporti tributari per i quali il relativo modulo di attuazione non sia riconducibile allo schema presupposto dal d.lgs. n. 546/1992. Alla luce di tale quadro sistematico, pertanto, la domanda che occorre porsi ai fini della individuazione del giudice dotato di giurisdizione per le controversie in materia di imposta di soggiorno non è tanto se il gestore d'albergo assuma o meno la qualifica di agente contabile, quanto piuttosto se il recupero dell'imposta debba o meno avvenire secondo moduli rientranti nel perimetro interno della giurisdizione tributaria (essendo pacifica la natura tributaria dell'imposta di soggiorno e, dunque, l'integrazione del perimetro esterno di tale giurisdizione che, peraltro, secondo alcune impostazioni sarebbe già di per sé sufficiente a incardinarla senz'altro). Secondo l'A. ai fini della sussistenza della giurisdizione tributaria non è necessario incasellare un soggetto nel quadro di figure tipizzate come il soggetto passivo, il sostituto d'imposta o il responsabile d'imposta, essendo invece necessario e sufficiente guardare ai moduli attuativi del tributo e verificare se essi siano riconducibili o meno allo schema contemplato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. E qualora ciò avvenga, come nella specie, la giurisdizione per gli atti di recupero spetta necessariamente al Giudice Tributario anche se il soggetto coinvolto non sia esattamente inquadrabile in una delle predette figure tributarie tipizzate: del resto, e come già accennato, se presupposto per incardinare la giurisdizione contabile fosse semplicemente quello del maneggio di danaro di provenienza o di destinazione pubblica, come sembra postulare l'ordinanza, tutte le controversie tributarie sarebbero soggette alla giurisdizione della Corte dei Conti, poiché tutti i soggetti coinvolti nell'attuazione di tutti i tributi (si pensi proprio al sostituto o al responsabile), paradossalmente, quando omettono di dichiarare e versare il tributo dovuto trattengono - in certo senso - danaro pubblico. Infatti, a legislazione vigente quando l'attuazione del prelievo si deve verificare tramite atti riconducibili allo schema di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 le relative vicende devono essere conosciute dall'apposito Giudice speciale Tributario. Secondo l'A. il Comune che intenda recuperare l'imposta di soggiorno non versata dall'albergatore non dovrebbe limitarsi a segnalare l'ammancio alla Corte dei Conti affinché la Procura proceda a citarlo nel giudizio contabile, ma dovrebbe procedere (ed emettere regolamenti comunali in materia che prevedano di procedere) alla notifica, nei confronti del gestore d'albergo che non ha provveduto al versamento dell'imposta di soggiorno, di avvisi di accertamento e di provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sicuramente rientranti nel novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario.

⁷² Corte dei Conti, Sez. Riunite, 22 settembre 2016, n. 22. Nella medesima direzione i pareri espressi da Corte dei Conti, Sez. Reg. Veneto, delibera 16 gennaio 2013, n. 19; Corte dei Conti, Sez. Reg. Emilia Romagna, delibera 25 ottobre 2016, n. 96. Sul punto cfr. P. SARTI, *Sul ruolo, i compiti e le responsabilità del gestore delle strutture ricettive per l'incasso ed il versamento ai comuni dell'Imposta di soggiorno*, in *Trib. loc. reg.*, n. 6, 2013, pp. 43 ss.

⁷³ Cfr. Cass., Sez. un., 21 giugno 2010, n. 14891; Cass., Sez. un., 1° giugno 2010, n. 13330; Cass., Sez. un., 12 novembre 2001, n. 14029; Cass., Sez. un., 9 ottobre 2001, n. 12367.

il titolo in base al quale la gestione è svolta, essendo per contro sufficiente che tale soggetto maneggi ossia abbia la fattuale disponibilità di pubblico denaro.

L'orientamento costante della giurisprudenza⁷⁴, infatti, ha ritenuto che la qualificazione di agente contabile risulti correlata al mero c.d. maneggio di denaro, beni mobili, materie o valori di pertinenza pubblica, maneggio inteso quale disponibilità materiale, concreta ed effettiva degli stessi.

Secondo la Corte dei Conti⁷⁵, pertanto, il maneggio costituisce elemento necessario e sufficiente per la qualifica di agente contabile, dovendosi intendere il maneggio di denaro in senso lato, «sì da ricomprendere non soltanto gli agenti che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti, ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico, in ragione della provenienza e/o della destinazione (come nel caso dell'imposta di soggiorno), e siano forniti, in sostanza, del potere di disporre senza l'intervento di altro ufficio».

La figura dell'agente contabile è caratterizzata, quindi, dall'elemento fattuale del maneggio di denaro, beni e valori di pertinenza pubblica e si riscontra nei soggetti che svolgono attività quali la riscossione e il versamento di entrate pubbliche (ad esempio, l'imposta di soggiorno), la detenzione di denaro o l'esecuzione di pagamenti cui sia tenuta la pubblica amministrazione⁷⁶.

In quest'ottica giurisprudenziale anche il gestore delle strutture ricettive, per quanto attiene alla riscossione dell'imposta di soggiorno, deve essere considerato alla stregua di agente contabile⁷⁷.

Quanto osservato ha condotto, altresì, ad ulteriori considerazioni in ordine all'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale di soggiorno⁷⁸ e alle responsabilità che gravano sul gestore nell'ipotesi di mancato versamento al Comune delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno.

⁷⁴ In tal senso, TAR Veneto, sez. III, 17 ottobre 2016, n. 1141.

⁷⁵ Corte dei Conti - Veneto, deliberazione 9 gennaio 2013, n. 19, la quale richiama Corte dei conti - Abruzzo, sent. n. 445/2005; sez. giurisdizionale Puglia, sent. n. 1312/2011. Secondo la Corte, il maneggio comporta *ex se* l'obbligo imprescindibile dell'agente a rendere "giudiziale ragione della gestione, attraverso la presentazione di un documento contabile che dia contezza della stessa e delle sue risultanze. Si può pertanto affermare che la qualifica di agente contabile sia da conferirsi non soltanto all'agente contabile "di diritto", ossia a colui che agisce sulla base di un titolo che gli conferisce una legittimazione giuridica, ma anche all'agente contabile "di fatto", ossia a colui che pur in mancanza di un formale atto «di investitura o di incardinazione nelle funzioni contabili, prenda comunque ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuota somme di spettanza dell'erario.

⁷⁶ In tal senso, P. SARTI, *Sul ruolo, i compiti e le responsabilità del gestore delle strutture ricettive per l'incasso ed il versamento ai Comuni dell'imposta di soggiorno*, in *Trib. loc. reg.*, n. 6, 2013, p. 43 ss.

⁷⁷ Ciò consente di affermare che i gestori sono tenuti a rendere il conto dell'imposta nelle forme e nei modi stabiliti dall'art. 233 del T.U.E.L., essendo di conseguenza soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti.

⁷⁸ P. GRILLO, *Imposta di soggiorno: il gestore dell'albergo è incaricato di pubblico servizio*, in *Diritto e Giustizia*, n. 26/2019, p. 8, Nota a Cassazione penale, sez. VI, 13 novembre 2018, n.6130. Una decisione delle Sezioni Unite civili ha affermato il principio che il rapporto intercorrente tra l'albergatore ed il Comune è qualificabile come 'servizio pubblico' poiché esso ricomprende anche compiti contabili connessi al maneggio di denaro. Da ciò ne discende che la relativa obbligazione (cioè quella di versare all'ente locale le somme riscosse dagli ospiti della struttura alberghiera) ha, a sua volta, natura pubblicistica perché è regolata da norme poste a tutela dell'interesse della pubblica amministrazione di percepire un gettito tributario. Con queste premesse, è davvero indubbio che il gestore dell'albergo assuma, in relazione alla specifica attività di riscossione dell'imposta, la veste di incaricato di pubblico servizio anche se, di fatto, è e rimane un soggetto

In particolare, secondo i giudici contabili, essendo l'attività del privato funzionale e vincolata alla realizzazione della finalità di interesse pubblico perseguito dall'ente locale, si configura un rapporto di servizio funzionale⁷⁹, nel cui ambito il privato (ossia il gestore della struttura ricettiva) assume il ruolo di compartecipe dell'attività del soggetto pubblico⁸⁰.

Ed ancora, ai sensi del d.lgs. n. 23 del 2011, instaurando i regolamenti comunali tra il gestore e il Comune un rapporto di servizio⁸¹, tale rapporto ha un contenuto principalmente contabile, ove si consideri che tra i compiti affidati, assumono centralità ed importanza «la riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali, essendo gli altri obblighi - di informazione alla clientela e di *report* al Comune dell'attività svolta - a loro volta rispettivamente strumentali alla riscossione ed alla verifica da parte del Comune dell'esatto adempimento da parte del gestore degli obblighi di riversamento»⁸².

privato privo di un incarico specifico da parte della pubblica amministrazione. La qualifica soggettiva che gli compete, pertanto, lo rende perfettamente compatibile con la norma incriminatrice che punisce il peculato.

⁷⁹ Così Corte dei Conti, Sez. Riunite, 22 settembre 2016, n. 22. 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. 827/1924, i cui principi sono ribaditi nel T.U.E.L., il quale, 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». Ad un rapporto di servizio fa riferimento anche Trib. Firenze, 2 febbraio 2016, n. 241, secondo cui, ai fini della configurazione del delitto di peculato, il gestore di un'attività ricettiva riveste la qualifica di incaricato di pubblico servizio in relazione all'obbligo di riscuotere, quindi di versare all'ente pubblico, che ne ha diritto, l'Imposta di soggiorno.

⁸⁰ Cass., civ., Sez. un., ordinanza 24 luglio 2018, n. 19654, cit. L'attività di riscossione dell'imposta di soggiorno ha «natura di servizio pubblico e l'obbligazione del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate ha natura pubblicistica, essendo regolata da norme che deviano dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell'interesse della pubblica amministrazione creditrice alla pronta e sicura esazione delle entrate».

⁸¹ Cass. pen., sez. VI, 17 maggio 2018, n. 32058. Secondo i giudici riveste la qualità di incaricato di pubblico servizio il gestore di struttura ricettiva residenziale che, anche in assenza di un preventivo specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, procede alla riscossione dell'imposta di soggiorno per conto dell'ente comunale, trattandosi di agente contabile, e non di un sostituto di imposta, che svolge un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente esclusivamente tra il Comune ed il soggetto che alloggia nella struttura ricettiva. In motivazione la Corte ha aggiunto che il denaro entra nella disponibilità della pubblica amministrazione nel momento stesso dell'incasso dell'imposta di soggiorno cosicché ogni imputazione delle somme riscosse dai contribuenti alla copertura di voci di altra natura, esulanti dal fine pubblico per il quale sono state versate e ricevute, integra la condotta appropriativa di cui all'art. 314 c.p..

⁸² La Suprema Corte nella pronuncia richiamata ha, altresì, osservato che dalla qualifica del gestore come agente contabile derivano conseguenze anche di carattere penale in capo al gestore, il quale – in quanto incaricato di pubblico servizio – nel caso in cui omettesse di «versare le somme di denaro ricevute nell'adempimento di tale funzione pubblica, atteso che quel denaro entra nella disponibilità della P.A. nel momento stesso della consegna all'incaricato dell'esazione», risponde del reato di peculato. Orbene, secondo la Cassazione, l'albergatore che non versa all'Erario l'imposta di soggiorno è colpevole di peculato. In particolare, l'imprenditore del settore turistico-alberghiero va ritenuto come un incaricato di pubblico servizio, nel momento in cui riceve la tassa di soggiorno di competenza del Comune. Tuttavia, l'albergatore può sostenere di aver commesso l'errore in buona fede, specie in caso di mancata comunicazione trimestrale degli importi agli uffici comunali, e senza aver trattenuto il denaro. Sul punto cfr. D. GALASSO, *Le difficoltà economiche non escludono la punibilità, se...*, in *Diritto e Giustizia*, n. 84/2019, p. 9, Nota a Cassazione penale, sez. VI, 7 febbraio 2019, n.19925.

Nelle ipotesi in cui il gestore non dovesse versare al Comune le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno, si configura in capo a quest'ultimo una responsabilità amministrativo/erariale con conseguente giurisdizione della Corte dei Conti⁸³.

In tale dibattito è, recentemente, intervenuto il Governo il quale, con l'art. 180 del decreto legge cd. rilancio, nell'inserire il comma 1 ter all'interno dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ha statuito che il "gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale".

Ciò comporta una modifica di rilievo dal punto di vista formale e sostanziale, stante l'inclusione del soggetto gestore della struttura ricettiva nel rapporto tributario (e non più terzo rispetto ad esso), con conseguenze che mettono in discussione le risultanze dottrinarie e giurisprudenziali finora esposte fondate sull'assunto che, nel silenzio della norma, il soggetto gestore avesse solo obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta verso il comune.

Appare evidente che il Governo, piuttosto che cogliere le sollecitazioni dottrinarie e giurisprudenziali secondo cui, al fine di uniformare la disciplina del tributo, occorre procedere all'emanazione di un regolamento unico a livello nazionale, come originariamente previsto dallo stesso art. 4 del D.lgs. n. 23/2011, abbia preferito agire su un unico profilo: l'affermazione del ruolo del soggetto gestore quale responsabile di imposta.

In effetti, una simile modifica sembra più confermare la visuale che inquadra l'imposta di soggiorno come uno strumento dei comuni per "batter cassa", piuttosto che considerarla come un gettito fiscale vincolato a misure di sostegno agli operatori del settore.

Resta, pertanto, la perplessità di intervenire sull'imposta senza una visione organica dei profili non solo formali ma anche applicativi che la riguardano e, soprattutto, senza mettere in conto quanto una simile previsione impatterà sulla giurisdizione, ingenerando un possibile contenzioso, in un momento storico in cui la chiarezza - per i cittadini e le imprese ricettive - appare elemento indispensabile, al fine di non aggravare ulteriormente gli effettivi negativi prodotti dalla pandemia nel comparto turistico.

5. Una riforma organica ed un mutamento di visuale: i possibili scenari per il rilancio del settore

Da queste premesse risulta evidente che l'emergenza sanitaria impone di riaprire il dibattito su alcuni aspetti dell'imposta di soggiorno, al fine di ridare stimolo alle istanze avanzate da tempo dalla dottrina e dalla giurisprudenza circa la necessità di una maggiore chiarezza ed esaustività del dato normativo.

⁸³ F. CERIONI, *L'albergatore che non versa al Comune l'imposta di soggiorno risponde alla Corte dei conti*, in *Giur. Trib.* n. 3/2019, p. 204-209;

Basti pensare alla confusione creatasi, nella fase di *lockdown*, con particolare riguardo ai profili applicativi del tributo, posto che - a fronte della mancata realizzazione del presupposto dell'imposta - sono state adottate dai comuni svariate e differenti soluzioni in merito agli obblighi dichiarativi⁸⁴ posti in capo ai gestori delle strutture ricettive.

A ciò si aggiunge che, nella maggior parte dei casi, è stato disposto da parte dei comuni solo un differimento temporale dell'obbligo posto in capo agli albergatori di riversare il tributo con la possibilità che, in assenza quantomeno di una disciplina di regime transitorio, all'arrivo delle scadenze in cui dovrà essere versata l'imposta, si creerebbe paradossali conseguenze proprio in danno dei gestori delle strutture ricettive già penalizzati dalla pandemia.

E', pertanto, necessario procedere ad una normazione più puntuale che risolva le criticità da tempo evidenziate e, al contempo, affronti l'oggettivo problema della crisi del settore legata all'emergenza sanitaria, specie nella seconda fase di gestione delle misure di distanziamento sociale in cui sarà possibile da parte dei cittadini muoversi e, dunque, si presume anche viaggiare (quantomeno) all'interno del nostro Paese.

Sul punto il recente intervento del Governo, se pur confluito in un provvedimento emergenziale, e, dunque, legato necessariamente ad una visione di sistema complessivamente volta a far ripartire il Paese, avrebbe potuto, da un lato, disporre interventi strutturali in favore del turismo⁸⁵ e, dall'altro lato, prevedere misure più efficaci orientate non solo al ristoro, in favore dei comuni, del mancato introito del

⁸⁴ Ad esempio il Comune di Genova ha deciso, con Deliberazione di Consiglio Comunale n. 17 del 24.03.2020, di rinviare, senza aggravio, la dichiarazione e gli adempimenti dell'imposta di soggiorno relativi al primo trimestre dell'anno 2020, che potranno essere effettuati entro il 15.07.2020, precisando che la dichiarazione deve essere compilata anche se nel trimestre di riferimento non si è verificato alcun pernottamento, pertanto sarà sufficiente entrare nel portale e salvare la dichiarazione a 0 (zero). Il Comune di Venezia ha approvato, con Deliberazione di Giunta Comunale n. 94 del 9 aprile 2020, lo spostamento al 30 novembre 2020 della scadenza per il riversamento dell'Imposta di Soggiorno per il primo trimestre 2020. Il Comune di Roma, in attuazione delle direttive impartite con le Memorie n. 19 e 20 del 13.03.2020 e n. 21 del 27.03.2020 della Giunta Capitolina, tramite il Dipartimento Risorse Economiche ha temporaneamente disposto la proroga al 16.07.2020 della scadenza prevista per il 16.04.2020, per il versamento del Contributo di Soggiorno riscosso nel primo trimestre 2020 da parte dei gestori delle strutture ricettive e degli alloggi ad uso turistico, nonché di ogni altro soggetto responsabile del pagamento.

Ed ha, altresì, mantenuto inalterato l'obbligo alla presentazione telematica della Comunicazione obbligatoria relativa al primo trimestre 2020 entro il 16 aprile 2020. Il Comune di Milano ha previsto, con Deliberazione del Consiglio Comunale n. 19 del 20 marzo 2020, il differimento al 30 settembre 2020 del termine di versamento dell'imposta di soggiorno per il trimestre gennaio/marzo 2020, di cui agli artt. 8, comma 1, e 23, comma 1, del Regolamento dell'imposta comunale di soggiorno nella Città di Milano. Il Comune di Firenze, con Deliberazione di Giunta Comunale n° 106, ha rinviato al 30 giugno 2020 il termine per effettuare il riversamento dell'imposta di soggiorno per i mesi di febbraio, marzo, aprile e maggio e per presentare le relative dichiarazioni mensili.

⁸⁵ Giova richiamare la riflessione di una dottrina che, se pur risalente nel tempo, appare oggi quanto mai attuale. Infatti, già nel 1991, G. ZANETTO, A. CALZAVARA (a cura di), *Il turismo delle città d'arte "minori"*, Volume 3, Padova, 1991, sostenevano che la crisi del turismo italiano fosse il risultato della sottovalutazione della sua importanza economica e della errata convinzione che il settore fosse in grado di autoregolarsi e che non avesse bisogno di essere governato da una politica di sviluppo.

gettito dell'imposta, ma anche ad una maggiore considerazione dell'importanza del ruolo - nell'ambito dell'economia locale e globale - di coloro che gestiscono le strutture ricettive.

L'intervento della politica si è, infatti, incentrato maggiormente sulle perdite nei bilanci comunali del gettito fiscale derivante dall'imposta piuttosto che sul sostegno delle categorie che lavorano nel comparto turistico e che, in tempi di crisi, qualora patiscano in modo definitivo le conseguenze della pandemia, comunque provocherebbero un'influenza negativa sulle economie del territorio e, dunque, degli stessi bilanci comunali.

Ed è proprio il fondamentale ruolo che l'imposta di soggiorno, come posta tributaria, svolge nei bilanci comunali⁸⁶, ad imporre che la relativa disciplina ed applicazione debba rappresentare l'occasione per sviluppare una riflessione a tutto campo sul peso complessivo delle imposte locali⁸⁷ che gravano sui cittadini e sulle imprese ricettive, con l'obiettivo di garantire che l'imposizione assuma una misura equa e ragionevole.

Se, pertanto, va accolta con favore la previsione - di cui all'art. 180, comma 1 del decreto 19 maggio 2020, n. 34 - di istituire nell'anno 2020, "nello stato di previsione del Ministero dell'interno, un Fondo, con una dotazione di 100 milioni di euro, per il ristoro parziale dei comuni a fronte delle minori entrate derivanti dalla mancata riscossione dell'imposta di soggiorno in conseguenza dell'adozione delle misure di contenimento del COVID-19", non può non sottolinearsi che siano stati trascurati profili di sostegno in favore dei gestori delle strutture ricettive.

Sul punto va detto che sarebbe stato certamente più coerente con la previsione originaria della norma - contemperando le attuali esigenze del settore turistico e la piena realizzazione del vincolo di destinazione - indirizzare il gettito dell'imposta alla creazione da parte degli enti di un fondo vincolato in favore delle attività turistiche locali, con facilità di accesso ad esso da parte delle strutture ricettive, al fine di riuscire a contenere le perdite subite a causa della pandemia e garantire il pagamento di dipendenti e indotto.

⁸⁶ Secondo l'Osservatorio sulla fiscalità locale di Federalberghi – Studio Becheri (2014), considerando le entrate tributarie delle dieci destinazioni con il maggiore gettito, la quota dell'imposta di soggiorno rispetto alle entrate tributarie dei comuni incide per il 6,3% nel Comune di Firenze, per il 6,6% nel Comune di Venezia, per il 5,6% nel comune di Rimini e per il 5,8% nel comune di Riccione.

⁸⁷ Non va trascurato che nei comuni turistici la più elevata domanda di beni pubblici aggiunta alla non escludibilità ed indivisibilità di questi ultimi, comporta per le popolazioni locali un maggiore onere di spesa e, in alcuni casi, un maggior aggravio fiscale se si considerano i tributi locali complessivamente a carico dei residenti. Basti pensare al caso dei comuni più ricchi (proprio per gli ingenti afflussi turistici) e che, solitamente, hanno aliquote fiscali più elevate. Cfr. G. BERNABEI, *Ulteriori prospettive di federalismo municipale. Modelli e casi pratici di implementazione delle risorse comunali*, cit., p. 468, secondo cui in alcuni casi è ammissibile "il pagamento diretto dei singoli servizi, come, ad esempio, il prezzo dovuto per l'utilizzazione di un parcheggio pubblico. In questo caso, il turista è considerato nella sua funzione di generatore di costi per la collettività, in quanto consuma beni e servizi pubblici. Più turisti equivalgono a più traffico, più rifiuti da raccogliere, e quindi a maggiori spese." Ma egli sottolinea, altresì, "va detto che il pagamento diretto non sempre è applicabile, in quanto esistono beni e servizi (ad esempio, l'illuminazione stradale o la presenza dei vigili urbani) dei quali è difficile o impossibile limitare la fruizione solo a chi ne paghi il prezzo."

Il difetto *ab origine* dell'imposta – più volte rilevato dal dibattito sviluppatosi in merito ad essa e fondato sulla considerazione del tributo come fonte di introiti per i comuni – resta ancora oggi. Un difetto che potrebbe essere corretto con un dettato normativo più chiaro sul vincolo di destinazione, evitando di utilizzare il gettito derivante dalle tasse sul turismo semplicemente per ripianare i bilanci delle amministrazioni comunali.

Il gettito derivante dall'imposta, infatti, come sottolineato in precedenza, deve essere considerato come una risorsa aggiuntiva per ripagare i maggiori costi sociali subiti dalla comunità ospitante, attraverso il miglioramento dei servizi propri della collettività ospitante e i servizi per i turisti, aumentando in generale la qualità della destinazione turistica.

Si evidenzia, dunque, un'occasione ad oggi mancata, ma che nell'attuale fase di crisi impone una riflessione seria e profonda sulla necessità di intervenire organicamente sul tributo *de quo*.

E l'occasione andrebbe sfruttata anche per far sì che, dal bilancio dell'ente locale, si possano comunque evincere con sufficiente chiarezza gli elementi che mostrano la destinazione del gettito dell'imposta per il finanziamento di interventi in materia di turismo⁸⁸.

Una programmazione trasparente in tal senso da parte dei comuni consentirebbe anche di mostrare presso le strutture alberghiere - in piena collaborazione con il comune di appartenenza - quale sarà la destinazione degli introiti della tassa.

Un simile approccio non solo garantirebbe in sé maggiore trasparenza nel rapporto fra il turista e l'ente comunale ospitante, ma soprattutto renderebbe il turista favorevolmente disposto a pagare l'imposta, effettivamente indirizzata a misure in favore dello sviluppo turistico dei luoghi visitati.

In conclusione, l'ente locale dovrebbe informare (cittadini e turisti) sulla destinazione del gettito, mostrando in modo trasparente i costi derivanti dall'impatto sul territorio dei flussi turistici e le soluzioni adottate per farvi fronte nel modo più efficace.

Ciò al fine di incrementare la competitività del comparto turistico in Italia, al fine di riuscire – oggi più che mai in considerazione della crisi ingenerata dalla pandemia - di sfruttare pienamente le potenzialità collegate alla straordinarietà delle bellezze artistiche e naturali presenti nel nostro Paese⁸⁹.

⁸⁸ Secondo TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653, cit., non è “necessario che al momento dell'istituzione dell'Imposta sia precisata una specificità ulteriore”. Neppure è necessario che all'istituzione dell'imposta di soggiorno corrisponda “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”.

⁸⁹ Secondo F. FARRI, *Tourism in Italy - Tax Law Profiles*, in *Riv. Dir. Trib.*, 15 gennaio 2020, pp. 6 ss. con l'eccezione di alcune misure temporanee, non sussiste in Italia una vera politica fiscale a favore del turismo. L'A. sottolinea, invece, la necessità di procedere nel nostro paese ad intervenire in tal senso, in quanto una politica fiscale organica nel settore turistico consentirebbe di migliorare la competitività del sistema turistico italiano rispetto a quella dei paesi concorrenti, ed in particolare di ridurre gli oneri fiscali a carico dei turisti e, quindi, il prezzo globale per visitare l'Italia.