

L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative ed esigenze di riforma

Giorgio Beretta

L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative ed esigenze di riforma nell'era della sharing economy

Giorgio Beretta*

Abstract

Il presente contributo si propone di illustrare la disciplina dell'Imposta di soggiorno, sinora scarsamente studiata. Benché la sua prima istituzione risalga addirittura al 1910, tale tributo è stato introdotto nel nostro ordinamento solo nel 2011, nell'ambito della riforma federalista dello Stato, quale risorsa propria degli enti locali.

Diverse criticità emergono all'esame della disciplina, dovute alla lacunosità del dettato normativo nonché alla scarsa coerenza dei regolamenti con i quali i Comuni hanno dato attuazione all'imposta, in mancanza di una regolamentazione unica a livello nazionale. Tra i principali fattori di criticità, vi sono la commisurazione dell'aliquota impositiva alla tipologia della struttura ricettiva in luogo del prezzo dell'alloggio, l'assenza di una disciplina sanzionatoria e, soprattutto, il ruolo del gestore della struttura ricettiva, non riconducibile alle categorie tributarie di sostituto e responsabile d'imposta, bensì alla figura di agente contabile, destinatario di oneri meramente strumentali all'esazione dell'obbligazione tributaria.

L'esigenza di una revisione generale del tributo diviene ancor più necessaria, oltre che per le problematiche suddette, anche in ragione dell'avvento di nuove forme di ricettività realizzate direttamente da privati tramite le piattaforme della *sharing economy*, senza la mediazione di un soggetto professionale.

1. Premessa storica

Nell'ambito della riforma fiscale in senso federale dello Stato, realizzata alla luce dei criteri enucleati nella legge-delega n. 42 del 5 maggio 2009 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione"), il legislatore ha previsto, con il successivo decreto legislativo di attuazione n. 23 del 14 marzo 2011, recante "Disposizioni in materia di Federalismo Municipale", la facoltà per comuni ed unioni di comuni di istituire un'Imposta di soggiorno¹, al fine di assicurare a

* Dottorando di ricerca in Discipline Manageriali, Finanziarie e Giuridiche per la Gestione Integrata d'Azienda presso l'Università Carlo Cattaneo – LIUC di Castellanza (VA).

¹ Più precisamente, secondo la classificazione proposta dalla Corte Costituzionale (cfr. Corte Costituzionale, sent. 26 settembre 2003, n. 297), l'Imposta di soggiorno rappresenta un tributo proprio "derivato", la cui disciplina rientra nell'esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'art. 117, comma 2, lett. e) della Carta costituzionale. In argomento, tra i tanti, A. Giovanardi, *La fiscalità regionale e locale nel DDL Calderoli tra tributi propri derivati e principio di contenenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni ed enti locali?*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2009, 10315 ss.

tali enti locali entrate tributarie proprie, in conformità a quanto disposto dall'art. 119 Cost. come modificato dalla riforma del Titolo V nel 2001².

In realtà, di tale tributo non vi è traccia alcuna nella legge di delegazione del 2009 né tantomeno nei lavori parlamentari. L'introduzione dell'Imposta di soggiorno è dunque da ricondursi ad un'iniziativa autonoma da parte del legislatore delegato.

Già con il progetto di legge finanziaria per il 2007 il governo tentò invero di introdurre una simile forma di contribuzione, ma l'idea restò tale in virtù della tenace opposizione delle organizzazioni rappresentative degli operatori del settore³. L'imposta venne al contrario disciplinata, sebbene per il solo Comune di Roma, dall'art. 14, comma 16, lett. e) dal decreto legge n. 78 del 2010, con il quale è stata prevista, al fine di "garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria" della Capitale, 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"⁴.

² Il nesso tra Imposta di soggiorno ed operazione di *devolution* fiscale, oltre che dall'evidenza del dato normativo, è stato altresì confermato dalla giurisprudenza amministrativa. Sul punto, per tutti, v. TAR Veneto, sez. III, 10 maggio 2012, n. 653, ove si afferma che l'istituzione dell'Imposta di soggiorno è "coerente con i principi e criteri direttivi fissati nella legge delega n. 42 del 2009, il cui art. 2 comma 2 lett. bb) e cc) prevede il principio della flessibilità fiscale articolata su più tributi". In tema di federalismo fiscale, tra i moltissimi contributi, v. V. Uckmar, *Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2009, 10215 ss.; F. Gallo, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2009, 10219 ss.; G. Marongiu, *Il cd. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2011, 10219 ss.; F. Gallo, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 2012, 1 ss.; G. Giangrande, *Nuovi orientamenti giurisprudenziali sul tema del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2011, 20389 ss.; L. Tosi e 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, 247 ss.; A. Fantozzi, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 48 ss.; R. Succio, *Prime riflessioni sul potere impositivo degli enti locali dopo la riforma della Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6, 2004, 11467 ss.; L. Antonini, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 2004, I, 400 ss. Per un'esposizione ragionata del fenomeno in chiave internazionale, v. W.E. Oates, *On the theory and practice of fiscal decentralization*, in A.J. Auerbach, D.F. Bradford e D. Shaviro (a cura di), *Institutional Foundations of Public Finance: Economic and Legal Perspectives*, Harvard, 2008, 165 ss.

³ L., 27 dicembre 2006, n. 296. Nel corso dell'esame della Legge di stabilità 2007, la Commissione Bilancio della Camera dei Deputati approvò un emendamento – poi stralciato – che riconosceva ai Comuni "esposti a pressione turistica" la facoltà di introdurre un contributo di soggiorno. In argomento, v. L. Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. loc. e reg.*, II, 2007, 192 ss.

⁴ V. G. Scanu, *Fiscalità locale e imposta di soggiorno. Il caso di Roma Capitale*, in *Boll. trib.*, 2011, 1 ss.; F. Gavioli, *L'imposta di soggiorno e il caso del comune di Roma*, in *Fin. trib.*, 2011, 378 ss. A seguito dell'introduzione dell'Imposta di soggiorno l'anno successivo è stata

L'Imposta di soggiorno rappresenta invero solo uno dei molteplici strumenti, cessato il sistema dei trasferimenti statali agli enti locali, destinati ad alimentare la fiscalità comunale⁵, al pari dell'Imposta municipale propria (Imu), della Tassa sui rifiuti (Tari), della Tassa e del Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap/Cosap), del Tributo per i servizi indivisibili (Tasi), dell'Imposta sulla pubblicità, dell'Imposta di scopo, nonché costituisce la più tradizionale forma di imposizione sul turismo⁶.

ravvisata un'esigenza di coordinamento tra i due tributi. All'uopo, l'art. 12, D.lgs. 18 aprile 2012, n. 61, ha esteso le disposizioni in materia di Imposta di soggiorno a quelle relative al contributo di soggiorno per Roma capitale, mantenendo tuttavia la differenziazione quanto alla misura del prelievo, che nel caso del territorio capitolino può raggiungere l'importo massimo di 10 euro per pernottamento. Sicché, l'impiego dell'espressione "contributo di soggiorno" in luogo di "Imposta di soggiorno" non pare implicare una differenziazione significativa nella disciplina dei due tributi, a dispetto del fatto che l'Imposta di soggiorno trova il proprio fondamento nell'art. 119 Cost., mentre il contributo di soggiorno è stato previsto "in considerazione della specificità di Roma quale Capitale della Repubblica" (così art. 14, comma 16, D.L. n. 78/2010), a mente dell'art. 114 Cost, richiamato altresì dall'art. 24 della legge delega n. 42 del 2009. Sul punto, v. A. Magliaro, *L'imposta di soggiorno e imposta di sbarco*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2014, 1323.

⁵ Secondo uno studio della Uil, nel 2015 l'Imposta di soggiorno ha generato un gettito per le casse dei Comuni di oltre 431 milioni di euro, in aumento del 20,5% rispetto al 2013, quando i Comuni incassarono 342 milioni di euro. In particolare, a Roma nel 2015 l'imposta ha prodotto un gettito di 123,1 milioni di euro, a Milano 61 mln, a Venezia 27,5 mln e a Firenze 26,7 mln. Nel 2016, i Comuni che applicavano l'Imposta di soggiorno erano 650, in linea rispetto al 2015 ed invece in aumento del 14% rispetto al 2014. V. Uil, *Imposta di soggiorno e di sbarco*, 2 agosto 2016, disponibile online all'indirizzo [http://www.uil.it/documents/IMPOSTA%20DI%20SOGGIORNO%20E%20DI%20SBARCO.p
df](http://www.uil.it/documents/IMPOSTA%20DI%20SOGGIORNO%20E%20DI%20SBARCO.pdf)

⁶ Per un approfondimento sulla fiscalità degli enti locali, si rinvia, senza pretesa di esaustività, a 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*, 2008, n. 3, 96 ss.; G. Franson, *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, 1089 ss.; G. Selicato, *La nuova autonomia degli enti territoriali*, *Dir. prat. trib.*, n. 6, 2005, 11177 ss.; F. Tesauro, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La finanza locale*, 2005, 13 ss.; L. Del Federico, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, 509 ss.; A. Amatucci, voce *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. trec.*, IV, Roma, 2002, 1 ss. Per una ricostruzione storica della potestà impositiva degli enti locali, v. G. Marongiu, *La fiscalità delle province nel secondo Novecento*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 2010, 10051 ss. Con riferimento ai singoli tributi degli enti locali, v. P. Piciocchi e C. Gambino, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6, 2014, 21162 ss.; Id., *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013)*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2013, 2 ss.; A. Stagnaro, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (1999-2007)*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6, 2008, 21279 ss.; E. G. Comaschi, *Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche – Parte prima (2006 - 2013)*, in *Dir. prat. trib.* n. 6, 2012, 21147 ss.; Id., *Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche – Parte seconda (2006 - 2013)*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6, 2013, 21109 ss.; M. P. Sanguineti, *Imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2006, 20655 ss.; Id., *Imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni – Parte seconda*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5, 2007, 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, 1261 ss.; L. Del Federico, *Imposta di scopo, compartecipazioni, addizionali e poteri*

In effetti, nonostante l'Imposta di soggiorno attualmente vigente sia stata disciplinata solamente nel 2011, non è la prima volta che essa fa la propria comparsa nell'ordinamento tributario italiano. La prima istituzione di un tributo egualmente denominato risale infatti addirittura al 1910⁷. In un primo tempo, l'Imposta di soggiorno venne istituita unicamente per i comuni dotati di stazioni termali, climatiche e balneari. Dopo essere confluita nel Testo Unico della Finanza locale, approvato con Regio Decreto, 14 settembre 1931, n. 1175, a partire dal 1938 la sua applicazione venne invece estesa a tutte le località di interesse turistico⁸.

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 prezzi.

L'imposta era commisurata differentemente per ogni persona e per ogni giorno di soggiorno a seconda della categoria dell'alloggio. In specie, mentre per la classificazione degli alberghi e delle pensioni si faceva riferimento ad un annuario ufficiale, per quanto riguarda gli altri alloggi la decisione era rimessa nelle mani del podestà. Numerose erano peraltro le categorie di soggetti esenti (tra cui, ad esempio, i

regolamentari, in *Trib. loc. reg.*, 2008, 206 ss.; L. Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, cit., 883 ss.

In tema di fiscalità e turismo, v. V. Ficari e G. Scanu, “*Tourism taxation*”. *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013; A. La Scala, *Elementi ricostruttivi dell' “imposizione sul turismo”: opportunità e limiti nel contesto del c.d. federalismo fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, n. 4, 953 ss.; L. Tosi, *La fiscalità delle città d'arte. Il caso del Comune di Venezia*, Padova, 2009; G. Scanu, *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 339 ss.; V. Ficari, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008, 963 ss.; Id. (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*, in *Riv. dir. trib.*, *Quaderni*, n. 3, 2009.

⁷ L., 11 dicembre 1910, n. 863, il cui art. 1 attribuiva la facoltà di istituire “una tassa di soggiorno” ai “Comuni, a cui conferisce importanza essenziale nell'economia locale l'esistenza di stabilimenti idroterapici o il carattere di stazione climatica o balneare”.

⁸ R.D.L. 24 novembre 1938, n. 1926, convertito in L., 2 giugno 1939, n. 739. Ai sensi dell'art. 1, l'elenco delle località turistiche era stabilito dal Ministro per l'Interno. Per una ricostruzione più puntuale del tributo, si rimanda a 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 e L. Perrone (a cura di), *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, 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, 827-828.

diplomatici, i sacerdoti, gli invalidi, i medici), nonché le riduzioni previste (ad esempio, i minori al di sotto dei 12 anni, le famiglie numerose e le comitive di almeno quindici persone).

Alla riscossione dell'Imposta di soggiorno provvedeva un ente apposito esigendola direttamente dagli albergatori, i quali rispondevano in proprio del tributo con diritto di rivalsa a carico degli obbligati. I "datori di alloggio" erano invece tenuti a versare quanto riscosso secondo scadenze prefissate (generalmente dieci giorni) e a rilasciare agli ospiti quietanza attestante l'avvenuto pagamento. Il mancato ottemperamento di tali obblighi da parte dei gestori alberghieri era sanzionato con un'ammenda. I datori di alloggi erano altresì tenuti a denunciare all'autorità comunale, entro 24 ore, l'arrivo e la partenza delle persone alloggiate.

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 finanziaria⁹. Il tributo fu invece abolito a decorrere dal 1° gennaio 1989, in prossimità dello svolgimento dei campionati mondiali di calcio¹⁰.

A livello regionale, l'imposta è stata istituita nel Trentino Alto Adige e in Sardegna¹¹.

In specie, l'art. 5 della Legge regionale sarda n. 2 del 29 maggio 2007 attribuiva ai Comuni la facoltà di introdurre il prelievo, a decorrere dal 2008, ai non residenti accolti dalle strutture ricettive del territorio, comprese le case private, nella misura di 1 o 2 euro al giorno. Erano però esentati tutti i residenti nell'isola, i minorenni, chi effettuava periodi di studio o seguiva corsi di formazione professionale, i lavoratori dipendenti e autonomi nell'ambito della propria attività di servizio. Al pagamento provvedevano gli ospiti delle strutture ricettive, ma la responsabilità del versamento era rimessa in capo al gestore delle strutture ricettive e al titolare dell'immobile, il quale doveva altresì fornire i dati identificativi degli ospiti entro 48 ore dall'inizio del soggiorno. L'imposta venne tuttavia in seguito abrogata dalla Finanziaria regionale del 2009¹².

⁹ In argomento, tra i numerosi interventi della dottrina, v. C. Cosciani, *La finanza locale nel quadro della riforma tributaria*, in *Riv. dott. Comm.*, 1967, 440 ss.; F. Gallo, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; M. Bertolissi, *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova, 1982.

¹⁰ Art. 10 del D.L., 2 marzo 1989, n. 66, recante "Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale", convertito in L., 24 aprile 1989, n. 144.

¹¹ V. A. Magliaro, *L'imposta di soggiorno nelle Regioni a statuto speciale*, in *Riv. it. dir. tur.*, n. 7, 2012, 5 ss.

¹² Art. 2, comma 14, della L.R., 14 maggio 2009, n. 1. Per un approfondimento si rinvia a G. Scanu, *Fiscalità locale, imprese e turismo: l'esperienza della Regione Sardegna*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2015, 103 ss.; G. Vezzoso, *Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale*

In Trentino, un tributo di soggiorno è stato abrogato nel 2001¹³, mentre invece il medesimo, anche se con caratteristiche del tutto peculiari, è tutt'ora in vigore nella Provincia autonoma di Bolzano¹⁴.

2. La disciplina dell'Imposta di soggiorno

La disciplina dell'Imposta di soggiorno è contenuta nell'art. 4 del D.lgs., 14 marzo 2011, n. 23, come da ultimo modificato ed integrato dall'art. 33 della L., 28 dicembre 2015, n. 221¹⁵.

e della Corte di giustizia CE, in Dir. prat. trib., n. 1, 2010, 2 ss.; F. Picciaredda e F. Peddis, *Principi del sistema, principi fondamentali di coordinamento, individuazione del presupposto del tributo di soggiorno*, 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*, cit., 53 ss.; G. Marongiu, *Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte Costituzionale*, in *Giur. trib.*, n. 7, 2008, 601 ss.; L. Del Federico, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *Dir. tur.*, 2008, 265 ss.; Id., *Tassazione sul turismo: le iniziative della regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *La Finanza locale*, 2007, I, 11 ss.

¹³ Art. 33 della L.P., 22 marzo 2001, n.3.

¹⁴ L.R., 29 agosto 1976, n. 10, nonché D.P.G.R. 20 ottobre 1988, n. 29. La L.R. n. 10 del 1976 prevede due tributi identici, disciplinati rispettivamente dal Titolo I (da art. 2 ad art. 12) e dal Titolo II (da art. 13 ad art. 23). Il Titolo I, abrogato con effetto dal 1° gennaio 1995, disciplinava l'Imposta di soggiorno negli esercizi alberghieri ed assimilati dovuta dai non residenti ospiti delle strutture per ogni giorno di effettiva dimora e comunque per un tempo che non eccedente i novanta pernottamenti consecutivi all'anno nella medesima località. Il Titolo II, ancora in vigore, disciplina invece l'Imposta di soggiorno nelle ville, appartamenti ed alloggi in genere, che è dovuta da coloro che dimorano temporaneamente a scopo turistico nei citati fabbricati siti nel territorio di un Comune diverso da quello di loro residenza. La disponibilità di un alloggio per la vacanza (e quindi con funzione di dimora temporanea e non per ragioni di lavoro) dei non residenti è quindi il presupposto e scandisce la soggettività passiva di questo prelievo. In specie, l'Imposta di soggiorno nelle ville, appartamenti ed alloggi in genere è dovuta da coloro, residenti in un Comune diverso, che vi soggiornano, con un distinguo a seconda del diritto sull'immobile. I proprietari, gli usufruttuari, i locatari ed i comodatari di alloggi che sono utilizzati nel corso dell'anno per temporanea dimora a scopo turistico, sono tenuti alla corresponsione del tributo commisurato alla capacità ricettiva degli alloggi e alla classificazione turistica degli stessi, mentre nei casi di locazione o comodato, saranno comunque i proprietari e gli usufruttuari a rispondere in proprio del tributo ma con diritto di rivalsa nei confronti dei locatari e dei comodatari.

¹⁵ In argomento, L. Lovecchio, *Prime riflessioni sui tributi del federalismo fiscale*, in *Boll. trib.*, 2011, 1531 ss.; M. Damiani, *L'Imposta di soggiorno: prove di federalismo fiscale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, n. 32, 2011, 2630 ss.; E. Piscino, *L'imposta di soggiorno e l'accisa sull'energia elettrica*, in *Fin. loc.*, n. 3., 2011, 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, 33 ss.; C. Verrigni, *Prime riflessioni sull'Imposta di soggiorno*, in *Trib. reg. loc.*, n. 3, 2012, 25 ss.; C. Verrigni, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. it. dir. tur.*, n. 5, 2012, 69 ss.; L. Lovecchio, *Il TAR del Veneto "salva" il regolamento comunale istitutivo dell'Imposta di soggiorno*, in *Corr. trib.*, n. 27, 2012, 2075 ss.; A. Magliaro, *Imposta di soggiorno e autonomia impositiva regionale*, cit., 5 ss.; G. Scanu, *Imposta di soggiorno, potere regolamentare dei Comuni e individuazione dei soggetti passivi*, in *Riv. it. dir. tur.*, n. 9, 2013, 370 ss.

In realtà, come è stato evidenziato, il suddetto articolo racchiude al proprio interno almeno tre tributi, la cui applicazione da parte degli enti locali si pone tuttavia come necessariamente alternativa. Si tratta, segnatamente, dell'Imposta di soggiorno, disciplinata dal primo comma dell'articolo, di un'imposta sostitutiva degli "eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale", enucleata dal secondo comma, nonché di "un contributo sbarco" che possono istituire "i comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori", ai sensi del comma 3-*bis*, introdotto dal D.L., 2 marzo, n. 16¹⁶.

Tali ultime due fattispecie individuano altrettanti tributi distinti dall'Imposta di soggiorno e che, appunto, si pongono in una posizione di necessaria alternatività con quest'ultima. In particolare, la misura impositiva di cui al secondo comma si pone come fattispecie alternativa al cd. *road pricing* introdotto in varie città¹⁷. L'evidenza pratica mostra tuttavia che di tale facoltà gli enti locali non si sono per nulla avvalsi¹⁸.

Il contributo di sbarco di cui al comma 3-*bis* dell'articolo, introdotto dall'art. 4, comma 2-*bis*, del D.L., 2 marzo 2012, n. 16, viene ad individuare un tributo che, seppur previsto come alternativo all'Imposta di soggiorno, presenta caratteristiche del tutto peculiari che lo differenziano da quest'ultima. Una prima differenza attiene agli enti impositori, che sono i "comuni che hanno sede giuridica nelle isole ovvero quelli nel cui territorio insistono isole minori". Diverso è altresì il presupposto del tributo, dal momento che la norma *de qua* non fa riferimento al pernottamento, bensì allo sbarco sull'isola. Differentemente individuati sono poi anche i soggetti passivi, costituiti dai turisti che sbarcano su tali isole minori. Inoltre, la disciplina normativa prevede specificatamente

¹⁶ V. A. Magliaro, *Imposta di soggiorno e autonomia impositiva regionale*, cit., 5 ss.; L. Lovecchio, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, in *Corr. trib.*, n. 23, 2012, 1780 ss.

¹⁷ La natura tributaria dei pedaggi di ingresso ai centri abitati è discussa. In effetti, la Corte Costituzionale nella sentenza n. 66 del 29 gennaio 2005 ha affermato che il pagamento per la sosta del veicolo sfugge sia alla nozione di tributo che a quella di prestazione patrimoniale imposta, essendo piuttosto configurabile come corrispettivo pubblico. Ad ogni modo, la fonte normativa per l'istituzione di tale forma di contribuzione è costituita dall'art. 7, comma 1, lett. b), del D.lgs. 285/1992, in tema di "regolamentazione della circolazione nei centri abitati", il quale prevede che "nei centri abitati i comuni possono, con ordinanza del sindaco (...), limitare la circolazione di tutte o di alcune categorie di veicoli per accertate e motivate esigenze di prevenzione degli inquinamenti e di tutela del patrimonio artistico, ambientale e naturale (...)". Un esempio di *road pricing* è costituito da quello introdotto dal Comune di Milano nel 2007. In tema, per tutti, si rimanda a S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, I, 2009, 588 ss.

¹⁸ Così Federalberghi, *L'imposta di soggiorno*, Agosto 2015, 13, disponibile online all'indirizzo <http://intranet.federalberghi.it:8000/pubblicazioni/Pub/L/imposta%20di%20soggiorno/imposta%20di%20soggiorno%20-%20rapporto%20federalberghi%20agosto%202015.pdf>

che le compagnie di navigazione assumano il ruolo di responsabili d'imposta e che la riscossione da parte dei vettori marittimi avvenga unitamente al pagamento del biglietto. In ultimo, viene delineata con puntualità la disciplina sanzionatoria, del tutto assente invece nell'Imposta di soggiorno¹⁹.

L'Imposta di soggiorno propriamente denominata è dunque esclusivamente quella individuata dal primo comma dell'art. 4, il quale 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".

Al di là di tale definizione fornita dal legislatore, i contorni della disciplina del tributo risultano tuttavia solo appena abbozzati. In effetti, nello stringato disposto normativo sopra riportato, 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 impositori²⁰, nonché i soggetti passivi, rappresentati dagli ospiti di tali strutture²¹.

¹⁹ Per un approfondimento, v. L. Lovecchio, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati*, in *Corr. trib.*, n. 23, 2012, 1780 ss.; A. Lo Iacono, *La nuova finanza municipale*, in *Il fisco*, n. 30, 2012, 1-4810.

²⁰ Quanto al presupposto del tributo, secondo la giurisprudenza amministrativa, "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". Così TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653. Il TAR della 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.

²¹ La giurisprudenza amministrativa ha riconosciuto 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. In specie, secondo TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653 "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

Dipoi, in conformità al principio della riserva di legge vigente per la materia tributaria sancito dall'art. 23 Cost. e riaffermato, nel contesto della ripartizione dei poteri tra Stato centrali ed enti locali, dall'art. 52, comma 1, del D.lgs. n. 446/1997²², è stata individuata la misura massima dell'aliquota nonché le modalità di modulazione della medesima, per cui il tributo deve applicarsi "secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno"²³.

Il legislatore è altresì intervenuto con riguardo alla destinazione del gettito del tributo, disponendo che le entrate sono destinate a "finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali".

A dispetto di tale formulazione, l'Imposta di soggiorno disciplinata dall'art. 4 non può tuttavia essere considerata un tributo di scopo in senso stretto, in quanto, a differenza dell'Imposta di scopo introdotto dapprima con la Finanziaria del 2007²⁴ ed in seguito riproposta dall'art. 6 del Decreto sul federalismo municipale²⁵, il vincolo di gettito non rientra nella fattispecie imponibile, dimodoché il soggetto passivo non ha alcun diritto di richiedere il rimborso del tributo pagato nell'ipotesi in cui l'ente locale non destini il gettito al finanziamento di interventi in materia di turismo²⁶. Conseguentemente, la

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". Ciò nondimeno, altro giudicante (cfr. TAR Lombardia, Sez. II, 28 gennaio 2013, n. 93) ha ammesso che "l'Imposta di soggiorno rappresenta un peso economico ulteriore rispetto al costo del pernottamento, che si ripercuote sull'esborso complessivo dovuto ed è quindi (in astratto) suscettibile di ridurre l'appetibilità del locale in cui intende soggiornare", a ciò aggiungendo che "il titolare della struttura è onerato di alcuni obblighi burocratici, come quello di responsabile di imposta, dapprima inesistenti".

²² Come noto, infatti, la potestà regolamentare, tanto a livello statale, quanto a livello regionale e degli enti locali, presuppone la cd. *interpositio legis*, ossia la normazione a livello di fonte primaria, statale o regionale.

²³ Come già esplicitato, fa eccezione il "contributo di soggiorno" previsto per Roma Capitale, per il quale continua ad applicarsi l'art. 14, comma 16, del D.L. n. 38/2010, che pone la misura massima dell'aliquota a 10 euro.

²⁴ Art. 1, comma 145 della L., 27 dicembre 2006, n. 296.

²⁵ Art. 6 del D.lgs., 14 marzo 2011, n. 23.

²⁶ A favore dell'interpretazione che esclude che l'Imposta di soggiorno costituisca un tributo di scopo, v. L. Lovecchio, *Il TAR del Veneto "salva" il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno*, cit., 2075 ss.; C. Verrigni, *La nuova imposta di soggiorno e i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, cit., 78; A. Magliaro, *Imposta di soggiorno e autonomia impositiva regionale*, cit., 8; G. Scanu, *Imposta di soggiorno, potere regolamentare dei Comuni e individuazione dei soggetti passivi*, cit., 375. Di diverso avviso, invece, M. Damiani, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale "disarticolato"*,

destinazione finanziaria del tributo rileva sotto il profilo della trasparenza delle scelte da parte delle amministrazioni locali, nonché sulla verificabilità dell'utilizzo in conformità alle previsioni e assume quindi una valenza politica²⁷.

Con riguardo all'effettiva destinazione del gettito dell'imposta, analizzando i vari regolamenti comunali, si riscontrano prassi divergenti, più o meno rispettose dei vincoli delineati dal legislatore e trasparenti nei confronti della cittadinanza rispetto all'impiego

cit., 2630 ss.; A. La Scala, *Elementi ricostruttivi dell' "imposizione sul turismo": opportunità e limiti nel contesto del c.d. federalismo fiscale*, cit., 953 ss.; E. Piscino, *L'imposta di soggiorno e l'accisa sull'energia elettrica*, cit., 20 ss. L'interpretazione che espunge l'Imposta di soggiorno dal novero dei tributi di scopo è stata altresì confermata da alcune decisioni dei giudici amministrativi e, in ultimo, dalle stesse Sezioni Riunite della Corte dei Conti. V. Corte dei Conti, Sez. Riunite, 22 settembre 2016, n. 22; TAR Puglia, Sez. II, 30 aprile 2012, n. 748; TAR Toscana, Sez. I, 24 novembre 2011, n. 1808.

Per un approfondimento in ordine alla natura dei tributi di scopo, si rinvia a L. Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, cit., 181 ss.; L. Del Federico, *Imposta di scopo, compartecipazioni addizionali e poteri regolamentari*, cit., 206 ss.; V. Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, cit., 883 ss.; F. Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, cit., 1262 ss.

²⁷ Ne deriva che il contribuente può dunque reagire alla *mala gestio* delle risorse introitate dall'ente locale unicamente sul piano politico. V. G. Scanu, *Imposta di soggiorno, potere regolamentare dei Comuni e individuazione dei soggetti passivi*, cit., 375; A. Magliaro, *Imposta di soggiorno e autonomia impositiva regionale*, cit., 8 alla nota 15; L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 126. Si tratterebbe dunque di un evento successivo all'acquisizione del provento e dunque estraneo al rapporto tributario. Sul punto, v. M. Trimeloni, *I caratteri delle entrate tributarie*, I, Padova, 108 ss. Una più precisa – rispetto a quella piuttosto vaga di cui all'art. 4 del Decreto – puntualizzazione in ordine alle aree cui destinare i proventi dell'imposta era contenuta nella bozza di regolamento presidenziale che, nelle previsioni del legislatore, avrebbe dovuto accompagnare l'istituzione dell'Imposta di soggiorno e che invece non è stato mai emanato. Ebbene, ivi si indicavano le aree cui destinare il gettito del tributo, le quali dovevano interessare almeno uno fra: "a) progetti di sviluppo degli itinerari tematici e dei circuiti di eccellenza, anche in ambito intercomunale, con particolare riferimento alla promozione del turismo culturale di cui agli articoli 24 e seguenti del Codice del turismo approvato con decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79; b) ristrutturazione e adeguamento delle strutture e dei servizi destinati alla fruizione turistica, con particolare riguardo all'innovazione tecnologica, agli interventi ecosostenibili e a quelli destinati al turismo accessibile; c) interventi di manutenzione e recupero dei beni culturali, paesaggistici, ambientali ricadenti nel territorio comunale rilevanti per l'attrazione turistica, ai fini di garantire una migliore e adeguata fruizione; d) sviluppo di punti di accoglienza e informazione e di sportelli di conciliazione per i turisti; e) cofinanziamento di interventi promozionali da realizzarsi in collaborazione con la Regione e gli enti locali; f) incentivazione di progetti volti a favorire il soggiorno di giovani, famiglie e anziani presso le strutture ricettive, ubicate nel territorio comunale, durante i periodi di bassa stagione; g) incentivazione all'adeguamento delle strutture ricettive e dei servizi pubblici e privati all'accesso degli animali domestici e ristrutturazione con adeguamento delle stesse strutture ai fini all'accesso di animali domestici di supporto ai disabili e ai non vedenti; h) progetti e interventi destinati alla formazione e all'aggiornamento delle figure professionali operanti nel settore turistico, con particolare attenzione allo sviluppo dell'occupazione giovanile; i) finanziamento delle maggiori spese connesse ai flussi turistici". V. Art. 1, comma 3, dello Schema di Decreto del Presidente della Repubblica recante regolamento concernente la disciplina generale di attuazione dell'Imposta di soggiorno ai sensi dell'articolo 4, comma 3 del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

dei tributi riscossi²⁸. Ad ogni buon conto, al di là della formulazione più o meno precisa con riguardo alla destinazione del gettito contenuta nei singoli regolamenti comunali e nelle delibere di Giunta, sarebbe auspicabile 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 turismo²⁹.

3. Le criticità emerse nell'attuazione del tributo

Stante la laconicità del dettato normativo, nonché in ragione del fatto che la disciplina di dettaglio, demandata dall'art. 4 del Decreto all'adozione di un regolamento governativo da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, ai sensi dell'[art. 17, comma 1, della L. 23 agosto 1988, n. 400](#), d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, non è mai stato varato, sono emerse numerose criticità in sede di regolamentazione del tributo da parte delle singole municipalità³⁰. Il comma 3 dell'art. 4, al secondo periodo, autorizza infatti i comuni (e le unioni di comuni) a disporre, con proprio regolamento ai sensi dell'art. 52 del D.lgs., 15 dicembre 1997, n. 446, "ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo"³¹.

²⁸ Merita di essere menzionato come esempio di segno positivo il regolamento del Comune di Bologna, il quale si preoccupa di dettagliare gli interventi che il gettito dell'imposta è chiamato a finanziare e prevede altresì uno specifico monitoraggio al riguardo. Si segnala come ugualmente virtuoso il Comune di Milano, il quale prevede la predisposizione di una relazione annuale sulla realizzazione degli interventi finanziati illustrata pubblicamente in Consiglio comunale. Altri comuni, per contro, come ad esempio Firenze, Napoli e Venezia, si limitano a riportare il contenuto dell'art. 4 del decreto legislativo, senza tuttavia operare alcuna ulteriore precisazione in ordine all'effettiva destinazione del gettito.

²⁹ Secondo TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653 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". Così TAR Puglia, Sez. II, 30 aprile 2012, n. 736.

³⁰ Infatti l'art. 4, comma 3, ultimo periodo, del D.lgs. n. 23/2011 espressamente statuisce che, nel caso di mancata emanazione del regolamento nei termini previsti, i comuni possono comunque procedere ad istituire il tributo.

³¹ La norma citata dispone altresì, con una formulazione invero alquanto approssimativa e piuttosto debole dal punto di vista dell'efficacia, che gli enti locali adottino il regolamento dell'imposta "sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive". Sul punto, la giurisprudenza amministrativa ha chiarito che "l'obbligo di consultazione preventiva imposto ai comuni ai fini dell'istituzione e regolamentazione dell'imposta di soggiorno concerne in via esclusiva "le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive" e non anche le associazioni dei consumatori". Così TAR Puglia, Sez. II, 30 aprile 2012, n. 736. Quanto alle "ulteriori modalità

Ebbene, una prima criticità che è emersa attiene all'individuazione stessa degli enti locali con facoltà di introdurre il tributo. Tali enti locali devono di necessità essere inclusi negli elenchi dei comuni turistici predisposti da ciascuna regione³². Sotto quest'aspetto, si sono registrate proposte nel senso di estendere a tutti i comuni italiani, senza distinzione, la possibilità di regolamentare ed esigere il tributo³³. Secondo gli ultimi dati disponibili, complessivamente, considerando 2.804 località turistiche o città d'arte, altri 1.325 comuni che fanno parte di unioni di comuni e 117 comuni sedi di capoluogo di provincia, gli enti locali che potrebbero deliberare l'applicazione dell'imposta di soggiorno, al netto delle sovrapposizioni, sono 4.147, più della metà (51,5%) del totale degli 8.047 comuni italiani³⁴.

applicative" dell'Imposta di soggiorno oggetto della potestà regolamentare comunale, vi rientra l'obbligo di comunicazione da parte dei gestori delle strutture ricettive all'amministrazione comunale dei dati relativi ai flussi di ospiti nella struttura ricettiva. Così TAR Toscana, Sez. I, 24 novembre 2011, n. 1808. Il già richiamato schema di regolamento governativo dell'imposta enucleava i seguenti criteri a cui i regolamenti comunali avrebbero dovuto attenersi: a) individuazione dei soggetti passivi in coloro che alloggiano nelle strutture ricettive e non risultano residenti nel Comune; b) individuazione nei gestori delle strutture ricettive dei soggetti che presentano le dichiarazioni annuali ed effettuano i relativi versamenti delle somme corrisposte dal soggetto passivo d'imposta; c) individuazione degli interventi in materia di turismo da finanziare; d) fissazione della misura dell'imposta, secondo criteri di gradualità stabiliti in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno; e) possibile sostituzione, in tutto o in parte, degli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale con l'imposta di soggiorno, ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell'art. 7 del D.lgs. 30 aprile 1992, n. 285; f) previsioni di esenzioni e di riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo; g) individuazione delle modalità e dei termini delle dichiarazioni, dei versamenti e dei rimborsi; h) previsione delle modalità con cui effettuare i controlli; i) individuazione delle modalità della riscossione coattiva ai sensi della disciplina vigente; l) previsione di una relazione sulla realizzazione degli interventi da presentare al Consiglio comunale. V. Art. 2, comma 1, dello Schema di Decreto del Presidente della Repubblica recante regolamento concernente la disciplina generale di attuazione dell'Imposta di soggiorno ai sensi dell'articolo 4, comma 3 del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

³² In tal senso anche TAR Molise, Sez. I, 25 luglio 2014, n. 477. Secondo lo schema governativo di attuazione dell'Imposta di soggiorno, il riferimento alle "Unioni di comuni" si giustifica invece con l'esigenza di "evitare possibili conflitti fra la stessa Unione e i comuni che fanno parte che potrebbero essere allo stesso tempo le città d'arte ovvero essere inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche". Per un approfondimento sulle fonti di finanziamento delle unioni di comuni si rinvia a G. Marini e C. Verrigni, *Il finanziamento delle associazioni fra comuni. Quadro costituzionale e principi generali*, in L. Del Federico e L. Robotti (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, 93 ss.

³³ Così chiede ad esempio la Regione Veneto. Si veda Comunicato stampa No. 278, 25 febbraio 2016, disponibile online all'indirizzo https://www.regione.veneto.it/web/guest/comunicati-stampa/dettaglio-comunicati?_spp_detailId=3002057

Peraltro, una prima proposta in tal senso, poi non approvata, era già presente nello schema del D.L. n. 16/2012. Analoga proposta è stata formulata da Anci in sede di emendamenti al decreto citato.

³⁴ V. Federalberghi, *L'Imposta di soggiorno*, cit., 22.

Un secondo elemento di criticità attiene alla modulazione dell'aliquota che, fermo il tetto massimo di 5 euro per notte (eccezion fatta per la città di Roma, come più volte evidenziato), i comuni possono effettuare. La norma prevede che il prelievo debba essere modulato "secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo" nonché in funzione del numero di pernottamenti nella struttura ricettiva. Eppure, nonostante l'esplicito riferimento al prezzo corrisposto per il servizio di alloggio, la maggior parte dei regolamenti comunali commisura l'Imposta di soggiorno facendo richiamo alla tipologia della struttura ricettiva, così come definitiva nella normativa a livello regionale³⁵.

Benché difforme dall'indicazione esplicita del legislatore, la prassi impiegata dai regolamenti comunali di fare riferimento alla classificazione della struttura in luogo del prezzo effettivamente corrisposto è stata considerata legittima dalla giurisprudenza amministrativa³⁶. Ad esempio, già una prima pronuncia del 2011 del TAR della Toscana ha statuito che "il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori, (...) non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi

³⁵ Probabilmente ha contribuito ad ingenerare tale prassi la circostanza che il primo regolamento adottato, riferito alla città di Roma, fosse fondato sull'art. 14, comma 16, del D.L. 38/2010, il quale prevede che il contributo di soggiorno nella Capitale sia commisurato in ragione della classificazione della struttura. Vi sono nondimeno comuni più ligi alla lettera dell'art. 4 del Decreto che hanno differenziato l'aliquota in ragione del prezzo dell'alloggio. Così, ad esempio, il regolamento del Comune di Bologna. Dal canto suo, il Comune di Vicenza impiega un criterio, per così dire, misto, basato essenzialmente sulle fasce di prezzo ma corretto per tipologia di clientela e derogato per la misura fissa per gli alloggi in campeggio. Così come a Ravello, dove la misura del prelievo è rapportata al prezzo per le strutture extralberghiere e alle stelle per quelle alberghiere. Peraltro, risulta altresì possibile accorpate nella medesima misura di tassazione gli alloggi in strutture variamente classificate, come confermato dalle sentenze del TAR Puglia, 30 aprile 2012, nn. 736 e 748.

³⁶ In questo senso, ad esempio, TAR Puglia, 30 aprile 2012, n. 736 secondo cui risulta "rispettata la finalità perseguita dal legislatore che è quella di graduare l'entità del tributo in relazione alla capacità contributiva del soggetto passivo, desumibile indirettamente dalla categoria della struttura ricettiva". In ordine alla commisurazione del prelievo, tuttavia, l'ente locale non gode di discrezionalità assoluta, dimodoché è ammissibile il ricorso contro un regolamento comunale che preveda una commisurazione dell'imposta "particolarmente illogica e tale da gravare in modo irrazionale sui costi delle diverse strutture ricettive". Così TAR Toscana, Sez. I, 24 novembre 2011, n. 1808.

in rapporto di proporzionalità con il prezzo³⁷. D'altra parte, secondo una sentenza del TAR Veneto del 2012, 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"³⁸. Tale prassi si mostrerebbe inoltre di "particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti"³⁹.

La tesi che fa leva su esigenze di semplificazione applicativa, pur contenendo in parte elementi di verità⁴⁰, è smentita però dalla stessa prassi, la quale evidenzia che l'adozione del criterio della classificazione alberghiera non si risolve in un esercizio meno complicato per i gestori delle strutture ricettive, dal momento che i comuni scelgono di modulare il prelievo secondo i più svariati criteri, ossia non solo applicando una imposta diversa in ragione delle diverse tipologie di ricettività intese come genere (albergo, campeggio, etc.) e/o delle relative categorie intese come specie (numero di stelle, spighe, chiavi, abeti, etc.), bensì adottando scaglioni associati alla localizzazione

³⁷ 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.

³⁸ Così TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653. 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.

³⁹ Così TAR Toscana, Sez. I, 24 novembre 2011, n. 1808.

⁴⁰ La commisurazione dell'imposta in maniera proporzionale al prezzo richiederebbe in effetti la comunicazione dei prezzi praticati dal gestore al Comune, circostanza che, tuttavia, nel caso di locazioni turistiche, non è attualmente prevista. Nell'Imposta di soggiorno previgente, come ricordato, era invece sancito l'obbligo per i "datori di alloggio" di comunicare all'autorità comunale il listino con i prezzi praticati. Sempre in ordine alle modalità di commisurazione dell'aliquota, interessante è quanto previsto dal regolamento del Comune di Firenze, il quale stabilisce che "nel caso di assenza o inattendibilità della documentazione reperita o fornita dal gestore della struttura, l'imposta dovuta sarà determinata in funzione della potenzialità ricettiva della struttura, dichiarata ai competenti uffici della Pubblica Amministrazione, rilevata in sede di verifica da parte degli organi competenti, oppure con il metodo induttivo, assumendo quale parametri il numero posti letto della struttura, e la percentuale di saturazione delle strutture ricettive presenti nel territorio comunale nel periodo di esercizio di cui al comma precedente". V. Art. 10, comma 6, del Regolamento dell'Imposta di Soggiorno del Comune di Firenze.

e al periodo⁴¹, scegliendo un importo fisso, introducendo misure forfetarie⁴², nonché includendo le più disparate ipotesi di riduzioni ed esenzioni⁴³.

Terzo fattore di problematicità attiene all'assenza di alcun riferimento alla disciplina sanzionatoria, materia coperta dalla riserva di legge in forza dell'art. 23 Cost.⁴⁴ nonché dal principio di legalità ex art. 3 del D.lgs. n. 472 del 1997, che dunque esclude qualsiasi intervento in merito da parte dei regolamenti comunali.

I regolamenti comunali, quasi uniformemente, fanno rinvio ai decreti legislativi relativi alle sanzioni tributarie e, in specie, nei confronti del soggetto passivo del tributo, ossia dell'ospite della struttura ricettiva, alla sanzione prevista all'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, pari al 30 per cento dell'importo non versato⁴⁵. Peraltro, l'ospite della struttura ricettiva risulta sanzionato anche qualora si rifiuti di procedere alla compilazione del modulo attestante il mancato versamento dell'Imposta di soggiorno.

⁴¹ Ad esempio, il Comune di Venezia ha introdotto distinzioni tra Centro Storico, Lido di Venezia e altre Isole e Terraferma e tra alta e bassa stagione.

⁴² Ad esempio, in alcune località del Lago di Garda, si prevede un'imposta forfetaria di 35 euro per chi pernotta in hotel campeggi o altre strutture, per tutto il periodo dell'alta stagione, dal 1 giugno al 20 settembre. L'art. 5, comma 2, del Regolamento dell'Imposta di Soggiorno del Comune di Milano prevede che "l'imposta dovuta è ridotta nei limiti del 50% per i periodi di scarsa affluenza turistica individuati nei mesi di luglio, agosto, seconda metà di dicembre e prima decade di gennaio. Tali periodi possono essere modificati dal Consiglio Comunale in base alle rilevazioni statistiche degli andamenti dei flussi turistici". Similmente, l'art. 5, comma 4, lett. c), del regolamento del Comune di Venezia dispone la riduzione del 30% per i pernottamenti nei mesi diversi dall'alta stagione.

⁴³ Fra i molti esempi di esenzione, si segnala quella prevista dal Comune di Roccaraso (Abruzzo), ove si considerano residenti e si assimilano ai residenti (dunque non soggetti al tributo) coloro che fanno parte dell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE). Nel Comune di Fiuggi l'Imposta di soggiorno è invece ridotta per i turisti stranieri, al fine, come si legge nel regolamento, "di favorire l'internazionalizzazione dei flussi".

Una considerazione a parte merita il caso in cui l'alloggio sia fornito gratuitamente. Invero, il mancato pagamento di un corrispettivo non comporta il venir meno dell'obbligo di assolvere il tributo. Tuttavia in alcune circostanze l'imposta può non essere dovuta. È il caso ad esempio di Bologna, dove il primo scaglione tariffario parte da 1 euro. Ciò significa che quando chi pernotta non paga un prezzo, l'Imposta di soggiorno non dovrà essere corrisposta. Ancor più esplicita in questo senso è la delibera del Comune di Maratea, che esclude dall'applicazione dell'imposta i pernottamenti che, a qualunque titolo, avvengano gratuitamente nella struttura ricettiva.

⁴⁴ In dottrina, si discute se per le sanzioni amministrative tributarie la norma costitutiva della riserva di legge debba essere rinvenuta nell'art. 23 Cost., relativo alle prestazioni imposte, o nell'art. 25, comma 2, Cost., che per la materia penale contempla la riserva di legge, il principio di tassatività ed il divieto di retroattività. Per un inquadramento generale del sistema sanzionatorio si rinvia, per tutti, a L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 51-62; F. Moschetti e L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000.

⁴⁵ Non fa tuttavia alcun cenno all'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, il recente regolamento del Comune di Milano, il cui art. 11, comma 1, si limita a disporre che "per l'omesso pagamento dell'imposta di soggiorno da parte del soggetto passivo si applica la sanzione tributaria di cui alle disposizioni del decreto legislativo n. 472/1997", peraltro lasciando l'interprete nel dubbio rispetto a quale sanzione specificatamente si faccia riferimento con tale richiamo normativo.

In siffatta evenienza, infatti, la gran parte dei regolamenti comunali prevede l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria, avente portata generale, di cui all'art. 7-*bis* del D.lgs., 18 agosto 200, n. 267 (Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, TUEL), il quale stabilisce che “*salvo diversa disposizione di legge, per le violazioni delle disposizioni dei regolamenti comunali e provinciali si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 25 euro a 500 euro*”, ancorché non manchino nelle prassi ipotesi più fantasiose⁴⁶.

Peraltro, la medesima sanzione di cui all'art. 7-*bis* del TUEL trova applicazione anche nei confronti dei gestori, in caso di omessa, incompleta o infedele comunicazione, alle prescritte scadenze, degli obblighi dichiarativi e strumentali all'attuazione del prelievo.

4. Il ruolo del gestore della struttura ricettiva

Il profilo maggiormente problematico concerne però, senza alcun dubbio, la qualificazione del ruolo rivestito rispetto all'Imposta di soggiorno dal soggetto che gestisce la struttura ricettiva.

Segnatamente, il problema *de quo* nasce dal fatto che i comuni e le unioni di comuni, per poter applicare concretamente il tributo, non possono che avvalersi dell'intervento dei gestori delle strutture ricettive ove soggiornano i soggetti passivi del tributo, ossia appunto gli ospiti di tali strutture. È in effetti difficile prospettare l'applicazione e la riscossione dell'Imposta di soggiorno senza la collaborazione fattiva dei gestori delle strutture ricettive⁴⁷. La giurisprudenza amministrativa è però intervenuta piuttosto prontamente, dichiarando l'illegittimità di quei regolamenti comunali che indebitamente

⁴⁶ È il caso, ad esempio, del regolamento del Comune di Napoli, il cui art. 6, comma 3, prevede che “il rifiuto anche della compilazione del suddetto modulo è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 200% dell'imposta dovuta con un minimo di € 51,65”. In caso di mancata compilazione del modulo di rifiuto del pagamento, l'art. 5, comma 3, del regolamento del Comune di Torino stabilisce invece che il gestore compili e trasmetta un modulo attestante... la mancata compilazione da parte dell'ospite del precedente modulo!

⁴⁷ Come si sottolinea nella relazione illustrativa allo schema del regolamento governativo dell'Imposta di soggiorno, il quale tuttavia, come più volte rilevato, non è mai stato varato, “è infatti del tutto irrazionale prevedere oneri, quali la presentazione della dichiarazione e il versamento del tributo a carico” dei soggiornanti, “nonché lo svolgimento delle attività di controllo da parte dei Comuni nei confronti di una vasta ed incontrollabile platea di contribuenti”. Tale statuizione pare difficile da confutare. Invero, già risalente dottrina rilevava che “l'accertamento e riscossione dell'imposta verso una sola persona o ente anziché verso una pluralità di contribuenti sono più agevoli ed economici”. Così A. Uckmar, *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1940, 111.

assimilavano la figura del gestore a quella del sostituto o del responsabile di imposta, in quanto appunto in manifesta violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.⁴⁸.

Anche alla luce dei puntuali richiami della giustizia amministrativa, i regolamenti comunali il più delle volte individuano pertanto nei gestori meri incaricati o responsabili della riscossione del tributo. Più precisamente, ai gestori vengono addossati oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, ma non già compiti di sostituzione o responsabilità impositiva, a fronte delle quali conseguirebbero ipotesi di solidarietà tributaria⁴⁹. In specie, si tratta di compiti relativi all'informazione, al

⁴⁸ V. TAR Sicilia, Sez. III, 31 ottobre 2012, n. 2174, con riferimento al regolamento del Comune di Licata; TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n. 653, riguardante il regolamento del Comune di Padova; TAR Puglia, 30 aprile 2012, nn. 748 e 736, avente ad oggetto il regolamento del Comune di Otranto.

⁴⁹ 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 colui il quale per legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazioni riferibili a questi. Il pagamento potrà avvenire a titolo d'acconto o d'imposta e dovrà necessariamente essere seguito dalla rivalsa del sostituto, il quale avrà altresì facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta in capo al sostituto. È responsabile d'imposta colui il quale è per legge obbligato al pagamento d'imposta insieme con altri soggetti, cui è da riferirsi il presupposto, nonché titolare del diritto di rivalsa. 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 ricordano 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. Per quanto diverso, come accennato, sia il legame con il presupposto del sostituto rispetto a quello del responsabile d'imposta, in entrambi i casi il legislatore configura il rapporto tra il soggetto formale e quello sostanziale dell'obbligazione tributaria in un regime di responsabilità solidale; trattasi, in specie, di un'ipotesi di solidarietà dipendente, dal momento che gli effetti della fattispecie imponibile non sono riferibili ai due soggetti (titolare formale e sostanziale dell'obbligazione tributaria), bensì solo ad uno di loro (il titolare sostanziale), in quanto la capacità contributiva che si manifesta nella realizzazione del singolo presupposto è riferibile ad un soggetto altro rispetto al sostituto e al responsabile.

Come già evidenziato, nella previgente Imposta di soggiorno i gestori delle strutture erano al contrario espressamente qualificati come sostituti d'imposta. Secondo un autore (v. E. Potito, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Vol. XLII, Milano, 1990, 1232 alla nota 21, nel caso dell'originaria Imposta di soggiorno 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 un altro autore (v. C. Bafile, voce *Sostituzione tributaria*, in *Nss. Dig. it.*, Appendice, Vol. VII, 1987, 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". Per un approfondimento, v. A. Parlato, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963; C. Bafile, voce *Responsabile di imposta*, in *Nss. dig. it.*, Appendice, Vol. VI, 1980, 630 ss.; D. Coppa, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Milano, 1990; Id., voce *Responsabile d'imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Vol. XII, Torino, 1996, 379 ss.; A. Parlato, voce *Sostituzione*

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. I controlli sul gestore riguardano in particolare aspetti delicati quali la corretta liquidazione del tributo, l'integrale e fedele rendicontazione dell'imposta incassata, il suo integrale riversamento al comune di appartenenza.

Diversamente, 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, è quello del pagamento dell'imposta, non essendo infatti previsto a suo carico alcun obbligo dichiarativo proprio in virtù dell'intervento del gestore della struttura ricettiva.

La differenza non è di poco momento, 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'imposta. 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. 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.

Ne consegue che il riferimento alla riscossione dell'imposta che si incontra in tanti regolamenti comunali, seppur terminologicamente ambiguo e foriero di incertezze, deve interpretarsi 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.

tributaria, in *Enc. giur. trec.*, Vol. XXX, Roma, 1993; Id., voce *Responsabilità d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXVII, 1993, Roma; M. Bosello, voce *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXVII, Roma, 1991; M. Basilavecchia, *Sostituzione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1997, 29 ss.; M. Miccinesi, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Vol. XIV, Torino, 1997, 445 ss.; V. Ficari, *Sostituto e responsabile di imposta*, in S. Cassese (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, Vol. VI, 2006, 5636 ss.

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

Se ne ricava altresì che, in assenza di una espressa previsione di legge, in capo ai gestori delle strutture non può 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"⁵⁰.

Enucleato, in negativo, cosa il gestore non è, più problematica è la questione di definire come sia possibile tipizzare, in positivo, il rapporto tra l'ente impositore e il gestore delle strutture ricettive. A dirimere la possibile insorgenza di interpretazioni difformi, sono recentemente intervenute sul punto le Sezioni Riunite della Corte dei Conti, le quali, con la pronuncia del 22 settembre 2016, hanno individuato nel gestore della struttura ricettiva, ai fini dell'Imposta di soggiorno, un agente contabile "di fatto", tenuto alla resa del conto giudiziale e sottoposto al controllo del giudice contabile. In specie, secondo i supremi giudici amministrativi, "i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'Imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta"⁵¹.

⁵⁰ In questi termini, TAR Toscana, Sez. I, 7 febbraio 2013, n. 200. Peraltro, sempre con riguardo agli obblighi dichiarativi dei gestori, mette conto rilevare che 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".

⁵¹ Corte dei Conti, Sez. Riunite, 22 settembre 2016, n. 22. Dello stesso segno i pareri espressi da alcune Corti dei Conti regionali. V. 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. In argomento, P. Sarti, *Sul ruolo, i compiti e le responsabilità del gestore delle*

Nel sancire il suddetto principio di diritto, le Sezioni Riunite della Corte dei Conti, richiamandosi all'insegnamento della giurisprudenza di legittimità⁵², hanno infatti riconosciuto che, ai fini dell'attribuzione della qualifica di agente contabile, non rileva la natura privata del soggetto né tantomeno il titolo in base al quale la gestione è svolta, che infatti può mancare del tutto, essendo per contro sufficiente che tale soggetti maneggi ossia abbia la fattuale disponibilità di pubblico denaro.

Secondo i supremi giudici amministrativi, “nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'Ente locale, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio”, il quale peraltro ha “un contenuto principalmente contabile”, in ragione del fatto 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 “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”⁵³.

5. Lineamenti per una riforma dell'Imposta di soggiorno

Alla luce di quanto innanzi illustrato, emerge con evidenza l'assoluta necessità di operare un generale ripensamento dell'Imposta di soggiorno.

strutture ricettive per l'incasso ed il versamento ai comuni dell'Imposta di soggiorno, in Trib. loc. reg., n. 6, 2013, 43 ss. Si deve altresì attestare come alcuni regolamenti qualificassero già il gestore come agente contabile. Si veda, ad esempio, il regolamento del Comune di Bologna, il quale all'art. 6-bis dispone che “presentando la dichiarazione trimestrale di cui all'art. 5 comma 2 lett. b) il gestore – quale subagente contabile di fatto – assolve all'obbligo di presentazione del conto giudiziale all'agente contabile di diritto nominato dall'Amministrazione Comunale”.

⁵² Si veda, *ex pluribus*, 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.

⁵³ 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 TUEL, 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.

Non si ritiene che l'imposta debba essere abolita, giacché essa, nonostante le numerose "amnesie" e lacune legislative, rappresenta un'importante fonte di introiti per le casse comunali, destinata (almeno nelle intenzioni) al sostegno del turismo o della tutela del patrimonio storico-artistico, un settore dal quale passano e dovranno passare necessariamente le magnifiche sorti e progressive dell'economia italiana.

Ciò nondimeno, l'attuale disciplina normativa dell'Imposta di soggiorno risulta non solo, come illustrato, lacunosa, per la grossolanità e forse eccessiva frettolosità con cui è stata introdotta con il Decreto legge n. 23/2011, da cui ne è scaturita un'applicazione "fai da te" da parte dei singoli enti locali, ma si mostra altresì inadeguata a fronte delle nuove possibilità di alloggio e turismo presenti oggi sul mercato. Ci riferiamo, segnatamente, all'avvento delle piattaforme telematiche della cd. *sharing economy*, come Airbnb, Homeaway, Guesttogo, Nightswapping, Couchsurfing, che stanno rivoluzionando il mercato della *private accommodation*⁵⁴.

⁵⁴ Per un'introduzione, in chiave generale, alla "*sharing economy*", si veda R. Botsman e R. Rogers, *What's mine is yours. How collaborative consumption is changing the way we live*, HarperCollinsPublishers, 2010; A. Sundararajan, *The end of employment and the rise of crowd-based capitalism*, MIT Press, 2016; M. Cohen and A. Sundararajan, *Self-regulation and innovation in the peer-to-peer sharing economy*, in *University of Chicago Law Review Dialogue*, n. 82, 2015, 116 ss.; R. Belk, *You are what you can access: sharing and collaborative consumption online*, in *Journal of Business Research*, n. 67, 2014, 1595 ss. Non si registra peraltro uniformità di vedute con riguardo alle specifiche attività da includere entro tale etichetta terminologica. Per un punto di vista al riguardo, v. R. Botsman, *The Sharing Economy: Dictionary of Commonly Used Terms*, 19 Ottobre 2015, disponibile online all'indirizzo <https://medium.com>; S. Greenhouse, *The Whatchamacalit Economy*, *The New York Times*, 16 Dicembre 2016. L'*Oxford Dictionary* definisce la *sharing economy* "un sistema economico nel quale beni o servizi sono condivisi tra privati, gratuitamente o in cambio di una somma di denaro, tipicamente attraverso internet". Viceversa, proprio per il coinvolgimento di piattaforme telematiche, altri autori preferiscono parlare di "economia delle piattaforme". In argomento, v. A. De Franceschi, *The Adequacy of Italian law for the Platform Economy*, in *Journal of European Consumer and Market Law*, 2016, 56 ss. Delle problematiche giuridiche riguardanti le attività riconducibili alla cd. "*sharing economy*" si è recentemente occupata anche la Commissione europea. V. Commissione europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni. Un'agenda europea per l'economia collaborativa*, Bruxelles, 2 giugno 2016, COM(2016) 356 final. Secondo uno studio condotto da PriceWaterCoopers per conto delle istituzioni europee, la *sharing economy* è in forte espansione e coinvolge cinque specifici settori dell'economia: *peer-to-peer accommodation, peer-to-peer transportation, on-demand household services, on demand professional services e collaborative finance*. V. PriceWaterCoopers, *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*, Aprile 2016, disponibile online all'indirizzo ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16952/attachments/1/translations/en/.../native. Nel medesimo studio si evidenzia come la condivisione di alloggi tra privati rappresenti, all'interno delle attività della *sharing economy*, il primo mercato per fatturato, mentre la condivisione di mezzi di trasporto risulta il primo in termini di redditi generati. Sul punto, v. anche Commissione europea, *Commission Staff Working Document, accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament the Council, the*

Come noto, queste piattaforme facilitano la messa in relazione di chi ha la disponibilità di alloggi da pubblicare su tali portali online, rendendoli così disponibili per la prenotazione, con ospiti che desiderino prenotare i medesimi. Gli accordi tra le due categorie di soggetti rispondono ai più diversi interessi delle parti e, di conseguenza, si rivestono delle più svariate forme contrattuali. Segnatamente, in alcune circostanze è previsto il pagamento da parte dell'ospite di un corrispettivo (così avviene, per esempio, con Airbnb e Homeaway), in altri casi viceversa l'alloggio è fornito dall'*host* in maniera del tutto gratuita (Couchsurfing), in altri ancora gli alloggi vengono scambiati, secondo un meccanismo di reciprocità diretta (Guesttologist), ovvero indirettamente (Nightswapping), con altri membri della medesima *community*⁵⁵.

Le possibilità per privati di offrire ospitalità ad altri soggetti, tanto a fronte della pattuizione di un corrispettivo quanto gratuitamente, non costituisce certo una novità, potendo manifestarsi, ad esempio, nelle modalità tradizionali di un annuncio su un quotidiano locale o mediante il semplice passaparola. Tuttavia, l'avvento delle piattaforme telematiche della *sharing economy* ha consentito di superare le tradizionali barriere reputazionali nonché le asimmetrie informative che impedivano o quantomeno rendevano più problematico il contatto diretto tra privati, da cui la necessità della mediazione tra le due categorie di un soggetto professionale (tipicamente costituito dai gestori di strutture ricettive alberghiere e dalle agenzie di viaggi)⁵⁶.

European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on a European agenda for the collaborative economy, COM(2016) 356 final, 2 giugno 2016, 8. Per una conferma del fatto che il mercato della condivisione di alloggi tra privati attraverso le piattaforme dell'economia della condivisione è in forte espansione, v. anche Parlamento Europeo, *Briefing. Tourism and the sharing economy*, Gennaio 2017, disponibile online all'indirizzo

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI\(2017\)595897_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI(2017)595897_EN.pdf)

In particolare, secondo gli ultimi dati diffusi nel gennaio 2017, la più famosa di queste piattaforme, Airbnb, vanta 2.5 milioni di annunci ed è presente in 191 Paesi. Ad Agosto 2016, il suo valore di mercato è stato stimato in 30 milioni di dollari. Per il colosso californiano, l'Italia rappresenta il terzo mercato al mondo. V. B. Simonetta, *Airbnb vola in Italia: è il terzo mercato al mondo per gli affitti temporanei*, *Il Sole 24 Ore*, 25 giugno 2015.

⁵⁵ V. G. Smorto, *I contratti della sharing economy*, in *Il Foro it.*, n. 4, 2015, 221 ss., secondo cui il contratto concluso tra le parti private (p2p) rientra nella disciplina del diritto comune, che assume a modello un incontro tra soggetti privati in grado di decidere senza interferenze esterne il miglior assetto di interessi. All'interno di tali contratti, si distinguono quelli a titolo oneroso da quelli a titolo gratuito. Nella *sharing economy*, alcuni contratti infatti rispondono a logiche di scambio di mercato e di reciprocità piena e sono orientati al profitto, magari secondo schemi innovati; viceversa, altre tipologie contrattuali contemperano parimenti scopi sociali e ritorno economico; altri ancora si inscrivono nella logica della condivisione secondo una reciprocità cd. indiretta, in cui la contropartita è solo eventuale.

⁵⁶ V. G. Smorto, *Reputazione, fiducia e mercati*, in *Eur. dir. priv.*, I, 2016, 199 ss., il quale analizza gli strumenti di *peer reviewing* o *peer monitoring* all'interno delle piattaforme

Ebbene, tanto premesso, il ruolo attivo assunto dai singoli privati nel settore della ricettività turistica rende ancor più complicata l'applicazione dell'Imposta di soggiorno, almeno nelle forme in cui essa risulta attualmente strutturata.

In effetti, in un contesto sociale così mutato, l'attuale disciplina dell'Imposta di soggiorno mostra tutti i propri limiti, generando così tensioni sociali tra gli operatori tradizionali del settore e i nuovi arrivati⁵⁷. Sicché, non può che prospettarsi un intervento del legislatore in merito quanto prima. Ciò precisato, proviamo di seguito ad enucleare qualche considerazione che il legislatore dovrebbe tenere presente nell'eventualità in cui si accingesse a rinnovare la disciplina dell'Imposta di soggiorno.

Il punto fondamentale, emerso come la principale criticità dell'attuale tributo, è stabilire con chiarezza il ruolo dei gestori delle strutture ricettive. A questo riguardo, si ritiene auspicabile che tali soggetti non risultino destinatari di meri obblighi di natura contabile o comunque strumentali all'esazione del tributo come attualmente avviene, per quanto i medesimi obblighi siano accompagnati da un apparato sanzionatorio, ma piuttosto che i gestori vengano ricondotti pienamente all'interno dell'obbligazione tributaria e siano perciò esplicitamente qualificati come responsabili o, ancor meglio, sostituti d'imposta in luogo dei propri ospiti. Invero, l'attribuzione ai gestori delle strutture ricettive del ruolo di responsabili o sostituti d'imposta non risulterebbe del tutto inedita, dal momento che, come illustrato, già la previgente Imposta di soggiorno prevedeva un meccanismo di interposizione soggettiva tra Amministrazione finanziaria e soggetto passivo realizzata dal gestore. Di più. Un meccanismo di tipo sostitutivo è attualmente previsto dall'Imposta di soggiorno della Provincia di Bolzano, che obbliga "i proprietari, usufruttuari, i locatari e i comodatari di alloggi, siti nel territorio comunale che siano stati utilizzati nel corso dell'anno per temporanea dimora a scopo turistico, a

telematiche che si fondano sulle valutazioni espresse dagli utenti, ossia attraverso sistemi di *rating e feedback*.

⁵⁷ È cronaca pressoché quotidiana le lamentele degli albergatori indirizzate alle piattaforme dell'economia collaborativa, Airbnb su tutte, le quali opererebbero in concorrenza sleale nei confronti dei primi, anche in ragione del mancato rispetto dei propri obblighi fiscali da parte degli utenti. Sul punto, v. Federalberghi, *Sommerso turistico e affitti brevi. Le bugie della sharing economy a confronto con i dati reali*, Ottobre 2016, disponibile online all'indirizzo <http://www.federalberghi.it/download/download.aspx?file=http://intranet.federalberghi.it:8000/publicazioni/Pub/Sommerso%20turistico%20e%20affitti%20brevi/sommerso%20turistico%20ed%20affitti%20brevi.pdf&riservato=0>

Le polemiche non sono peraltro limitate al solo contesto italiano. Sul punto, v. Hotrec, *Levelling the playing field. Policy paper on the "sharing economy"*, Novembre 2015, disponibile online all'indirizzo

www.hotrec.eu/document/hotrec-policy-paper-on-the-sharing-economy---levelling-the-playing-field-6202.aspx+%&cd=2&hl=en&ct=clnk&gl=it

v. anche V. Houlder, *Airbnb's edge on room prices depends on tax advantages*, Financial Times, 2 Gennaio 2017.

presentare apposita denuncia al Comune e a pagare l'Imposta di soggiorno commisurata alla capacità ricettiva degli alloggi e alla classificazione turistica degli stessi"⁵⁸. Ed ancora. La figura del responsabile d'imposta è stata espressamente normata, con riguardo al contributo di sbarco, dal comma 3-*bis* dello stesso art. 4 del D.L. n. 23/2011 introdotto nel 2012.

Si fatica pertanto a comprendere la ragione del mantenimento di una disciplina differenziata al riguardo rispetto all'Imposta di soggiorno. Ed invero, la previsione di meccanismi di tipo sostitutivo o comunque di una qualche forma di interposizione diviene attualmente ancor più pressante in ragione dell'avvento delle piattaforme della *sharing economy*, all'interno delle quali operano perlopiù soggetti privati, dunque non professionali, che spesso non hanno né le competenze né i mezzi adeguati per assolvere compiutamente i propri obblighi fiscali e che l'Amministrazione fiscale fatica a monitorare.

Dinanzi a tale mutato scenario, appare ineludibile coinvolgere maggiormente tanto i gestori delle strutture ricettive, nel caso di attività convenzionali, quanto le piattaforme di intermediazione online, rispetto a transazioni concluse nel contesto della condivisione di alloggi.

Un primo passo in questa direzione potrebbe essere rappresentato dall'attribuzione, da parte dell'art. 4 del recente D.L., 24 aprile 2017, n. 50 (rubrica: "Regime fiscale delle locazioni brevi"), del ruolo di sostituto d'imposta e dei consequenziali obblighi di monitoraggio, agli intermediari immobiliari, inclusi appunto i gestori dei portali online, con riguardo all'applicazione della cedolare secca sulle locazioni di durata non superiore a 30 giorni⁵⁹. In specie, l'intervento normativo *de quo* prevede il coinvolgimento diretto degli intermediari immobiliari nel ruolo di sostituti d'imposta, tanto ai fini della liquidazione e del versamento dei tributi in luogo dei locatari quanto per l'assolvimento dei connessi obblighi dichiarativi e certificativi, oltre che in qualità di soggetti tenuti a monitorare e a comunicare all'Amministrazione finanziaria i dati dei contratti conclusi per il loro tramite. La disciplina introdotta prevede altresì la conclusione di apposite convenzioni tra l'Agenzia e tali gestori al fine di definire le modalità di collaborazione per il monitoraggio delle locazioni brevi⁶⁰.

⁵⁸ Art. 14, comma 3, del D.P.G.R., 20 ottobre 1988, n. 29/L.

⁵⁹ Art. 4 del D.L. n. 50/2017.

⁶⁰ In tema si rinvia a G. Beretta, *Il regime fiscale delle locazioni brevi*, in *Dir. Banc., Approfondimenti*, maggio 2017. L'intervento normativo in questione ha tuttavia incontrato l'opposizione dei diretti interessati. In particolare, il *country manager* di Airbnb ha affermato

Un più stretto rapporto di collaborazione tra Amministrazione finanziaria ed operatori del settore si impone quindi come una prospettiva necessitata. D'altronde, la più nota delle piattaforme online del settore, Airbnb, già provvede alla riscossione delle tasse di soggiorno ed imposte turistiche in numerose città nel mondo, e ha recentemente annunciato di aver concluso 275 accordi fiscali con altrettante giurisdizioni⁶¹. In alcune città d'Europa, tra cui Amsterdam, Parigi e Lisbona, la piattaforma californiana provvede a riscuotere il tributo di soggiorno dall'ospite già al momento dell'effettuazione della prenotazione, automaticamente tramite il proprio portale⁶². Ciò peraltro indipendentemente dalla strutturazione del prelievo: se infatti ad Amsterdam l'Imposta di soggiorno è proporzionata al prezzo pagato dal soggiornante, nel caso di Parigi il tributo è commisurato alla classificazione alberghiera, mentre a Lisbona è pari ad 1 euro a notte indipendentemente dal valore dell'alloggio⁶³.

Oltre che all'assolvimento degli obblighi tributari in luogo degli ospiti, Airbnb assicura altresì il monitoraggio delle transazioni concluse, fornendo alle autorità finanziarie i dati relativi alle operazioni avvenute tramite il proprio portale nonché vigilando sul rispetto da parte degli *host* delle normative vigenti in tema di danni, ambiente, igiene, sicurezza⁶⁴.

che la società californiana è disponibile a fare "l'agente contabile, ma non il sostituto d'imposta perché incompatibile con il ruolo della piattaforma". Così F. Santelli, *Stifanelli: "Sì alla tassa sugli affitti ma non con queste regole*, La Repubblica, 19 aprile 2017. La piattaforma californiana è invece favorevole ad individuare forme di collaborazione con le Autorità pubbliche su base volontaria. In effetti, nei termini del servizio della piattaforma, si fa mero riferimento alla volontà di Airbnb di procedere, in certe giurisdizioni, alla "raccolta e versamento delle imposte di soggiorno", e non già invece all'assunzione da parte della medesima di un ruolo di sostituto o responsabile d'imposta in luogo degli affittanti.

⁶¹ J. E. Cutler, *Airbnb paying taxes in 275 jurisdictions worldwide*, Bloomberg BNA, 18 aprile 2017.

⁶² A dire il vero, non tutte le municipalità hanno siglato un'intesa con Airbnb. Vi sono infatti anche città che hanno adottato prassi decisamente restrittive, come ad esempio Berlino, che ha espressamente proibito gli affitti a breve termine conclusi tra privati, o Bruxelles, dove è necessario ottenere una specifica autorizzazione da parte del comune prima di poter affittare tramite la piattaforma online, oppure Barcellona e New York, dove tale tipologia di affitti è consentita unicamente nel caso in cui il proprietario risulti presente nell'abitazione locata per tutto il soggiorno dell'ospite. Per una panoramica più ampia, v. Parlamento europeo, *Briefing. Tourism and the sharing economy*, cit.; Hotrec, *Levelling the Playing Field. Policy Paper on the "Sharing" Economy*, cit.; Id., *Policy Priorities for a responsible and fair "collaborative" economy*, febbraio 2017, disponibile online all'indirizzo http://www.hotrec.eu/Documents/Document/20170214112508-5_pillars_to_foster_a_responsible_and_fair_collaborative_economy.pdf

⁶³ In tutti i casi peraltro la liquidazione del tributo avviene secondo modalità interamente telematizzate e, nel caso di Lisbona, esso viene corrisposto mediante l'ausilio di un'apposita piattaforma predisposta dal Comune.

⁶⁴ Airbnb, ad esempio, vigila sul numero massimo di giorni all'anno che un medesimo alloggio può essere affittato. Nel caso di Amsterdam, il limite è di 60 giorni per un massimo di 4 persone contemporaneamente, mentre a Parigi la soglia è fissata a 120 notti, al

D'altronde, iniziative in questa direzione si intravedono anche nel contesto italiano, ove, però, stante la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. ai fini dell'individuazione dei soggetti passivi del tributo, si rende necessario l'intervento del legislatore.

Un'intesa con Airbnb per la riscossione dell'Imposta di soggiorno è stata raggiunta dal Comune di Firenze, ma appunto non può essere applicata senza l'intervento del legislatore statale a disciplinare il ruolo degli intermediari in qualità di sostituti o responsabili d'imposta nonché in assenza del coordinamento con la legge regionale sul turismo approvata nel dicembre 2016⁶⁵. Peraltro, il regolamento del Comune di Firenze è stato emendato nel 2014 proprio per tener conto anche delle nuove forme di ricettività turistica realizzate tramite le piattaforme della *sharing economy*. L'art. 2, comma 4 del regolamento infatti specifica che "rientrano (...) nella fattispecie di struttura ricettiva anche gli alloggi ammobiliati locati, o parti di essi, per uso turistico e le aree di sosta", e dunque anche gli alloggi messi a disposizione dagli *host* su Airbnb⁶⁶.

superamento della quale l'alloggio subisce una modifica circa la destinazione d'uso e deve essere registrato come proprietà commerciale. In Italia, un protocollo d'intesa è stato stipulato dalla piattaforma californiana con la Prefettura di Roma lo scorso 1° febbraio 2016, in occasione del Giubileo Straordinario della Misericordia svoltosi nella Capitale, nel quale le parti si impegnavano a "promuovere sperimentalmente, in occasione del Giubileo Straordinario, iniziative condivise ed interventi-guida che possano rendere gli utenti di Airbnb più informati sul rispetto delle norme e che possano contribuire a chiarire, nei limiti dei rispettivi ruoli, il quadro legislativo nazionale regionale e locale, semplificando le procedure da seguire per l'adempimento degli obblighi di legge". V. Prefettura di Roma. Ufficio Territoriale del Governo, *Protocollo d'Intesa tra la Prefettura di Roma, la Questura di Roma, la Regione Lazio e Airbnb Ireland*, 1° febbraio 2016, reperibile online all'indirizzo http://www.romaperilgiubileo.gov.it/portale-giubileo-resources/cms/documents/protocollo_di_intesa_Prefettura_di_Roma_-_airbnb.pdf

⁶⁵ L.R. Toscana, 20 dicembre 2016, n. 86.

⁶⁶ A parere di chi scrive, è invece da escludere che possano rientrare nella fattispecie in esame ipotesi di condivisione, per così dire, "pura", ossia in assenza di un corrispettivo monetario, come avviene con gli accordi conclusi tramite piattaforme come Guesttogo o Nightswapping. Ciò in quanto il regolamento del comune fiorentino fa specifico riferimento ad "alloggi ammobiliati locati" ed in presenza di tali modalità di condivisione è invece difficile ravvisare un contratto di locazione, in quanto, a mente dell'art. 1571 c.c., tale contratto presuppone sempre il pagamento di un corrispettivo. Tali forme di ospitalità paiono piuttosto da includere tra i rapporti o le prestazioni di cortesia, ossia quelle situazioni che "nel momento in cui nascono, si caratterizzano per essere destinate a svolgersi al di fuori del diritto, dipendendo il previsto risultato finale dallo spontaneo rilievo di una particolare coloritura sociale delle reciproche posizioni soggettive". Così N. Lipari, *Rapporti di cortesia, rapporti di fatto, rapporti di fiducia*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1968, I, 415 ss. Sui rapporti di cortesia, v. anche G. Ghezzi, voce *Cortesia (prestazioni di)*, in *Enc. dir.*, Vol. X, Milano, 1962, 1048 ss.; V. Panuccio, voce *Cortesia (prestazioni di)*, in *Enc. giur. trec.*, Vol. IX, Roma, 1988. Peraltro, tale interpretazione restrittiva risulta avvalorata dal "Nuovo testo unico in materia di turismo" della Regione Toscana (L.R., 20 dicembre 2016, n. 86), il quale, all'art. 71 ("Scambio di alloggi per finalità turistiche") stabilisce che "ai fini del presente testo unico, non costituisce locazione a fini turistici l'offerta di alloggio a finalità turistiche senza

L'art. 8 del medesimo regolamento prevede inoltre che "i gestori sono altresì tenuti ad informare i propri ospiti riguardo all'esistenza dell'Imposta di soggiorno, mediante esposizione di apposita cartellonistica che contenga indicazioni relative all'applicazione dell'imposta, all'entità applicabile nella struttura, nonché alle esenzioni e riduzioni previste" e che "tale obbligo sussiste qualunque sia il canale utilizzato dalla struttura per pubblicizzarsi, compresi tutti i siti web e portali/piattaforme online".

Ancor più indicativo nel senso di coinvolgere gli intermediari è il regolamento relativo all'Imposta di soggiorno del Comune di Milano, il quale prevede, all'art. 3-*bis*, inserito nell'aprile 2016, che "l'imposta, previa stipulazione di apposita convenzione con il Comune di Milano, può essere assolta preventivamente dal soggetto cui è demandato in forma continuativa il servizio di prenotazione e pagamento del soggiorno nella struttura ricettiva. In tal caso, a tale soggetto spetta l'adempimento di tutti gli obblighi previsti dal presente regolamento".

Sebbene nulla disponga con riguardo alla collaborazione per l'assolvimento degli adempimenti fiscali degli *host*, ad un maggiore coinvolgimento degli intermediari è improntata anche l'intesa raggiunta dalla Regione Liguria con la piattaforma californiana⁶⁷. Peraltro il capoluogo della regione ligure ha annunciato la conclusione di un imminente accordo, probabilmente sulla falsariga di quello di Firenze, con il noto portale online⁶⁸.

L'instaurazione di un vero e proprio meccanismo di responsabilità o sostituzione d'imposta avrebbe ulteriori risvolti positivi, se si pensa che consentirebbe di scongiurare la parcellizzazione del contenzioso in ragione del domicilio fiscale di ciascun soggetto passivo, potendo l'ente creditore indifferentemente notificare un

corrispettivo monetario, in cambio della fruizione dell'alloggio nella disponibilità dell'ospitato, nell'ambito dell'economia della condivisione (*sharing economy*)".

⁶⁷ V. Regione Liguria, *Lettera d'intenti tra la regione Liguria e Airbnb per lo sviluppo di percorsi di collaborazione nell'ambito dell'economia della condivisione*, Genova, 16 dicembre 2016. Si legge nel testo dell'intesa: "in uno spirito di volontaria collaborazione, la Regione ed Airbnb intendono sviluppare progressivamente utili sinergie volte a favorire la comprensione dei nuovi modelli di home sharing e la loro regolamentazione anche nel contesto della revisione della normativa e delle procedure di comunicazione per la locazione di immobili ad uso turistico, over ritenuto opportuno o necessario per liberare le potenzialità del fenomeno, nonché per la promozione del territorio ligure e per stimolare la diversificazione dell'offerta turistica nella regione e realizzare, di conseguenza, iniziative divulgativo-informative per una migliore comprensione delle regole da parte dei cittadini". Si prevede altresì la collaborazione delle parti nella "definizione e realizzazione congiunta di incontri tra la Regione e gli *host* con la partecipazione dei Comuni e le Associazioni di rappresentanza dei proprietari immobiliari, al fine di fornire agli *host* adeguate informazioni circa i propri obblighi".

⁶⁸ Così *Airbnb in Liguria, primi dati: è boom su Genova. Il 77% ospita in una sola casa*, *Il Secolo XIX*, 10 Maggio 2017.

avviso di accertamento al gestore, coobbligato solidale, ovvero a ciascun ospite, debitore principale dell'imposta⁶⁹.

L'introduzione di un meccanismo sostitutivo o comunque di una qualche forma di interposizione, mediante il coinvolgimento diretto dei gestori delle strutture ricettive, nel caso di modalità di ricettività tradizionale, ovvero nei gestori dei portali online, nel caso di transazioni della *sharing economy*, oltre a limitare il rischio di evasione dell'Imposta di soggiorno⁷⁰, consentirebbe altresì di definire con chiarezza il momento di effettiva debenza del tributo. Sebbene in principio sia il singolo pernottamento a far sorgere il diritto per l'ente impositore di esigere il tributo, si riscontrano attualmente pratiche diverse da parte dei singoli comuni. In alcuni casi, il prelievo avviene contestualmente al pagamento del prezzo dell'alloggio (così, ad esempio, a Milano e Torino), mentre in altri casi solo successivamente, al termine del pernottamento (così è a Napoli)⁷¹.

Sempre nell'ottica di definire con maggiore puntualità il carattere degli adempimenti fiscali, l'intervento del sostituto garantirebbe uniformità con riguardo ai limiti temporali di riversamento dell'imposta, dal momento che i medesimi risultano attualmente disciplinate in maniera differente dai singoli enti locali, nonché, all'interno di una stessa municipalità, a seconda della categoria di appartenenza della struttura ricettiva⁷², e di

⁶⁹ Peraltro, mette conto segnalare che, originariamente, nel D.L. n. 16/2012 veniva prevista l'istituzione della figura del responsabile d'imposta e si stabiliva in particolare che "i gestori delle strutture ricettive sono responsabili del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'articolo 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296". Sul punto, v. P. Mirto, *L'applicazione dell'imposta di soggiorno tra assenza di norme attuative e primi pronunciamenti giurisprudenziali*, cit., 33 ss.

⁷⁰ A riprova dell'efficacia del coinvolgimento dei portali online nella lotta all'evasione contributiva, vi è la notizia che l'accordo del Comune di Firenze con Airbnb, seppur non prevedendo alcun meccanismo sostitutivo, ha consentito al comune fiorentino di incrementare il gettito dell'imposta di un milione nel 2016. Così *Firenze, due milioni dalla tassa di soggiorno: uno da Airbnb*, *Corriere della Sera*, 2 maggio 2017.

⁷¹ Merita di essere segnalato che l'art. 6, comma 2, del regolamento del capoluogo lombardo stabilisce altresì che "nel caso di pagamento da parte dell'organizzatore di congressi, convegni o viaggi di gruppo, l'assolvimento dell'imposta deve avvenire preventivamente all'inizio del soggiorno per consentire al gestore della struttura ricettiva di precisare nella fattura l'eventuale già avvenuto assolvimento del tributo."

⁷² Ad esempio, i regolamenti di Milano e Firenze stabiliscono che il gestore della struttura ricettiva effettui il riversamento "entro quindici giorni dalla fine di ogni mese", mentre a Napoli sono previste scadenze differenziate per le strutture alberghiere (tre mesi) ed extralberghiere (sei mesi). Il Comune di Bologna ha invece una singola scadenza trimestrale per entrambe le tipologie.

provvedere anche ad uniformare le modalità di trasmissione degli obblighi dichiarativi in capo ai gestori⁷³.

Quanto poi ai risvolti sanzionatori, l'attribuzione del ruolo di sostituto o di responsabile d'imposta al gestore della struttura ricettiva ovvero all'intermediario telematico consentirebbe di far ritenere applicabile a quest'ultimo, in caso di inosservanza dei propri obblighi fiscali, le sanzioni tributarie di cui ai D.lgs. n. 471, 472 e 473 del 1997.

Al fine di uniformare la disciplina del tributo, si ritiene poi urgente l'emanazione di un regolamento unico a livello nazionale, come originariamente previsto dallo stesso art. 4 del D.lgs. n. 23/2011⁷⁴. Ciò consentirebbe di illuminare compiutamente aspetti fondamentali del tributo, quali ad esempio i settori di intervento cui destinare il gettito e le modalità per rendere conto ai cittadini dell'impiego dei fondi medesimi, nonché di individuare puntualmente i criteri che i comuni possono adottare al fine di modulare l'imposta. A quest'ultimo riguardo, è auspicabile che la misura di quanto dovuto risulti rapportata non già alla classificazione della struttura ricettiva attribuita dalle singole leggi regionali, le quali, peraltro, scontano differenze notevoli⁷⁵, bensì sia ragguagliata al prezzo, come peraltro già previsto dallo stesso art. 4 del Decreto istitutivo dell'imposta⁷⁶.

⁷³ È auspicabile che si provveda a rendere la procedura interamente telematica, come già avviene per esempio per la liquidazione e il pagamento della cedolare secca. Al momento invece, in alcuni comuni la procedura dichiarativa e di pagamento è gestita interamente con mezzi informatici (Firenze e Milano), in altri al contrario è ancora in formato cartaceo (Napoli).

⁷⁴ L'emanazione di un unico regolamento nazionale per l'Imposta di soggiorno sembra peraltro rientrare anche negli obiettivi del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo. Come si legge infatti nel Piano Strategico del Turismo 2017-2020, "con la finalità della massima semplificazione applicativa dell'imposta di soggiorno si ritiene opportuno giungere alla definizione di un regolamento unico nazionale che consenta anche l'integrazione delle politiche promozionali e il raccordo dei soggetti regionali". Così Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, *Piano strategico del turismo 2017-2020*, Dicembre 2016, 83, reperibile online all'indirizzo http://www.beniculturali.it/mibac/multimedia/MiBAC/documents/1481892223634_PST_2017_IT.pdf

⁷⁵ Peraltro, non di rado le normative regionali sul turismo risultano incompatibili con la libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost. Così, ad esempio, TAR Lazio, Sez. I-ter, 13 giugno 2016, n. 6755. Per un commento della vicenda, v. A. Argentati, *La sharing economy davanti al giudice amministrativo. Il caso delle attività ricettive extra-alberghiere*, in *Merc. conc. reg.*, n. 3, 2016, 567 ss.

⁷⁶ In questi termini si è espresso, per esempio, il Ministro del Turismo di recente. In merito, V. Chierchia, *Franceschini prepara l'abolizione delle stelle per gli hotel e la revisione della tassa di soggiorno*, *Il Sole 24 Ore*, 12 aprile 2016. Anche nell'ipotesi di una revisione della commisurazione dell'Imposta di soggiorno, residuerebbe nondimeno il problema di disciplinare uniformemente anche il contributo di soggiorno previsto per la città di Roma, la cui normativa, come già esplicitato, fa riferimento alla classificazione alberghiera e non già al prezzo dell'alloggio.

Quanto ai soggetti a cui attribuire la facoltà di istituire il tributo, sarebbe opportuno estendere tale possibilità a tutti i comuni italiani, indistintamente, al fine di scongiurare classificazioni alquanto speciose, come quelle di Piemonte, Lombardia e Veneto, che considerano tutti i propri comuni a vocazione turistica, nonché di evitare indebiti ritardi nell'individuazione di tali soggetti, come si è verificato nel caso dell'Umbria e della Sicilia.

In ultimo, è auspicabile rimuovere dall'articolato dell'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011 la possibilità per gli enti locali, in totale ovvero parziale alternativa, di sostituire l'Imposta di soggiorno agli oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale. Come segnalato, nessun comune si è avvalso sinora di tale possibilità, a riprova della sostanziale inutilità di siffatta previsione normativa.

6. Considerazioni conclusive

Sebbene rappresenti una delle più tradizionali forme di imposizione sul turismo, l'Imposta di soggiorno, come attualmente disciplinata dall'art. 4 del D.lgs. n. 23/2011, presenta numerose criticità, tanto derivanti dalle amnesie manifestate dal legislatore in sede di reintroduzione del tributo nel 2011, quanto in ragione della successiva mancata emanazione del regolamento unico a livello nazionale, circostanza che ha facilitato l'insorgere di prassi alquanto differenti all'interno dei singoli regolamenti dei Comuni che hanno introdotto il tributo.

Le lacune della disciplina normativa, specie l'assenza di un vero e proprio meccanismo sostitutivo in capo ai gestori delle strutture ricettive, i quali sono invece qualificati come dei meri agenti contabili, sono viepiù acuite dalle nuove possibilità di condivisione di alloggi direttamente tra soggetti privati offerte dal rapido avvento della *sharing economy*.

La mancanza di un soggetto professionale in tali transazioni complica notevolmente il monitoraggio delle medesime da parte delle autorità competenti, rendendo invero ardua l'applicazione dell'Imposta di soggiorno anche a tali forme di accoglienza turistica.

Tale circostanza, oltre a provocare una perdita di gettito per le casse degli enti locali, genera altresì una distorsione della concorrenza, a detrimento delle attività ricettive convenzionali che invece più difficilmente riescono a sottrarsi al pagamento del tributo.

In questo quadro, appare ineludibile un intervento del legislatore, chiamato, pur non azzerandola, a rivedere però sostanzialmente la disciplina del tributo, auspicabilmente prevedendo uno specifico meccanismo di sostituzione o responsabilità d'imposta in capo ai gestori delle strutture nonché agli intermediari telematici. Solo in tal modo potrà infatti essere garantita la piena parità di trattamento e competitività tra le nuove forme di ricettività turistica offerte dall'economia collaborativa e modalità di accoglienza più convenzionali⁷⁷.

⁷⁷ Tale esigenza è debitamente evidenziata anche dal Piano Strategico del Turismo 2017-2020 elaborato dal Ministero del Turismo, ove si sottolinea che "in materia di *sharing economy*, in assenza di una normativa UE specifica per il turismo, appare indispensabile e prioritario giungere a un'armonizzazione a livello nazionale delle norme regionali nel settore extralberghiero, che spesso disciplinano in modo differente fenomeni simili e a una regolamentazione unitaria della intermediazione online, al fine di tutelare il consumatore, arginare la concorrenza sleale e l'evasione/elusione fiscale e assicurare maggiore sicurezza". In questi termini, Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, *Piano strategico del turismo 2017-2020*, cit., 83.

Abstract

This paper aims to illustrate the main aspects of the Italian Tourist Tax, which has received little or no attention so far. Although its first institution dates back to 1910, the current tax was introduced under Italian tax law only in 2011, as part of the federalist reform of the State and as a means to provide financial resources for local authorities.

Several issues emerge from the examination of its legal system, due to the poor legal drafting and the little consistency of the regulations through which the municipalities have implemented the tax, as a uniform regulation at national level is lacking. Main factors of concern attain to the tax rate, which is based on the classification rather than on the price paid for the accommodation, the absence of any administrative sanction and, above all, the role of the accommodation facility's manager, who does not act as a withholding agent or tax liable person, but as accounting officer, who is only subject to minor obligations relating to the enforcement of the tax.

Beside the above-referred problems, an overall review of the tax has become even more compelling, given that new possibilities have now arisen for owners of private dwellings to provide accommodation directly through sharing economy platforms, without the assistance of a professional intermediary.

