

L'imposta di soggiorno: uno strumento per rendere più vivibili le destinazioni turistiche o un mezzo per tassare il turismo?

di Anna Cicchetti

SOMMARIO: 1. Premessa di inquadramento. – 2. La *ratio* dell'istituto e le sue finalità. – 3. La determinazione dell'imposta di soggiorno in base al prezzo. – 4. Il gestore della struttura ricettiva e l'evoluzione della sua connotazione giuridica nel tempo. – 5. Riflessioni sulle possibili prospettive future per un nuovo scenario applicativo. Note conclusive.

1. *Premessa di inquadramento*

L'imposta di soggiorno – un tempo di soggiorno e di cura – fu istituita in Italia con la legge 11 dicembre, 1910, n. 863. Essa, applicabile a coloro che avessero soggiornato per un periodo non inferiore a cinque giorni in stabilimenti termali, era funzionalizzata a finanziare i servizi curativi e lo sviluppo delle stazioni termali e climatiche.

Nel tempo, l'istituto mutò più volte il proprio ambito di applicazione¹, ma la svolta più incisiva si ebbe a livello nazionale nel 2009 quando la legge delega n. 42 introdusse nel nostro ordinamento giuridico il c.d. federalismo fiscale in attuazione dell'art. 119 della Cost.².

¹ Nel 1921 il r.d.l. n. 1724 estese l'applicazione della tassa di soggiorno ad ogni Comune e nel 1926 fu confermata la sua previsione normativa distinguendo, tuttavia, tra imposta di soggiorno così come la conosciamo oggi e imposta di cura. Nel 1937 venne, poi, costituito un elenco dei Comuni che possedevano i requisiti per essere definiti turistici e che, conseguentemente, avevano la facoltà di decidere se imporre l'imposta di soggiorno. L'istituto fu profondamente rivisto con il d.l. 24 novembre 1938, n. 1926, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739, in quanto il tributo assunse la natura giuridica di imposta, ancorando il prelievo al settore turistico quale "contropartita" corrisposta da chi soggiornava anche per breve tempo nelle località in cui era istituita, a fronte dell'utilizzo di servizi ivi offerti. È proprio in questo periodo che si incomincia a delineare l'idea dell'imposta di soggiorno quale imposta di scopo, seppure con tutte le precisazioni che al riguardo saranno svolte nel prosieguo. Nel 1989, nell'ambito del processo di riordino della finanza locale, il d.l. n. 66, convertito con legge n. 144 del 1989 soppresse, infine, l'imposta, tranne che in alcune Regioni a statuto speciale. Al riguardo, è interessante richiamare il caso della Regione Sardegna, che con la legge n. 4 del 2006 introdusse un'imposta regionale sugli aeromobili, sulle imbarcazioni e sulle navi da diporto oltre che un'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico. Nel 2007, la stessa Regione adottò poi la legge n. 2 con cui istituì l'imposta di soggiorno, precedentemente abrogata sul territorio nazionale, che superò anche il vaglio della Corte costituzionale proprio in virtù del riconoscimento dell'imposta di soggiorno quale tributo di scopo.

² L'art. 119, co. 1, Cost. recita testualmente: *I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei rispettivi bilanci e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.* In dottrina cfr. F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2009, 10215 ss.; L. TOSI,

In quell'occasione l'art. 12, co. 1, lett. d), di detto provvedimento attribui ai Comuni, nell'ottica di valorizzare la loro autonomia tributaria, la possibilità di introdurre uno o più tributi propri al fine di realizzare opere pubbliche, investimenti pluriennali nei servizi sociali o finanziare gli «oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana».

La delega fu esercitata con il d.lgs. n. 23 del 2011 (noto come federalismo fiscale municipale), il cui art. 4, rubricato proprio "imposta di soggiorno" prevede che «I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali».

Il medesimo articolo, al comma 3 *bis*, attribuisce la facoltà ai Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e quelli nel cui territorio insistono le isole minori di istituire il c.d. contributo di sbarco, il cui gettito è destinato ad interventi di «raccolta e smaltimento rifiuti, interventi di recupero e salvaguardia ambientale nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori»³.

Il contributo di sbarco – il cui presupposto a differenza che nell'istituto in esame è da rinvenirsi nell'effettivo sbarco sull'isola e non nel pernottamento – insieme all'imposta di soggiorno con cui condivide la *ratio* istitutiva e ad altri istituti non oggetto della presente trattazione, quale ad esempio, la tassa d'ingresso prevista recentemente per accedere a Venezia dal 2023, costituiscono il risultato di politiche volte, da un lato, a governare i flussi turistici e le ripercussioni in termini di inquinamento ambientale, garantendo una migliore e più efficace fruizione dei servizi nelle destinazioni turistiche anche per chi in esse risiede e, dall'altro, rappresentano una fonte aggiuntiva di entrata per i Comuni che li applicano⁴.

A. GIOVANNARDI, *Federalismo fiscale*, (voce), in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006; L. SALVINI, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Dir.*, Milano, Annali X, 2017, 422 ss.

³ Il contributo di sbarco, già previsto in alcune Regioni, è stato introdotto a livello nazionale dall'articolo 4, comma 2-*bis*, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, e successivamente modificato dall'articolo 33, comma 1, della Legge 28 dicembre 2015, n. 221, che elenca le finalità del gettito.

⁴ Il 1° luglio 2022 è stato presentato il regolamento comunale di Venezia per l'istituzione e la disciplina del contributo di accesso alla città. Il testo regolamentare, che dovrà ora essere sottoposto al vaglio delle Commissioni e del Consiglio comunale per il via libera definitivo, prevede che dal 16 gennaio 2023 chi vorrà accedere con o senza vettore alla città di Venezia e alle isole minori della Laguna, dovrà pagare un ticket di ingresso il cui ammontare varia da 3 a 10 euro. La misura è alternativa

La normativa sull'imposta di soggiorno è stata rivista con il d.l. 50 del 2017, convertito nella legge 21 giugno 2017, n. 96 e recentemente dal d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto rilancio)⁵ che ne ha innovato fortemente la disciplina.

Dalla ricostruzione appena delineata emerge chiaramente che, benché l'istituto in esame affondi le proprie radici all'inizio del secolo scorso, la sua attualità è ancora molto rilevante, in quanto nel tempo esso è stato considerato come una forma di tassazione del settore turistico, addossata in particolare in capo ai turisti⁶, che visitando e soggiornando in quella determinata località turistica godono ed usufruiscono di servizi che impattano in termini di gestione e di spesa pubblica sull'ordinaria erogazione dei medesimi.

In quest'ottica, l'imposta di soggiorno può certamente essere analizzata come uno strumento empirico dell'applicazione del principio comunitario del "chi inquina paga", volto a caricare i costi "dell'inquinamento turistico", inteso anche come maggiore aggravio economico, su coloro che *in primis* lo producono ovvero i turisti⁷.

Questo concetto assieme a quello di capacità di carico turistica costituiscono due esempi di come il turismo se da un lato può determinare una spinta per l'economia, dall'altro altera e incide sull'ambiente circostante, sui servizi offerti alla comunità dei residenti – che peraltro partecipano alla spesa con il pagamento dei tributi locali – e sul loro stile e qualità di vita.

all'imposta di soggiorno, nel senso che il Comune potrà prevedere l'istituzione di entrambe, ma il soggetto passivo, indicato nel regolamento, sarà chiamato a versare in maniera alternativa l'una o l'altra. La *ratio* dell'istituto, oltre all'ovvio contenimento del fenomeno del turismo di massa, da valutare in relazione anche al concetto di capacità di carico turistica, che per una destinazione come Venezia assume un significato del tutto particolare, e al tentativo di programmare e razionalizzare gli accessi per rendere l'ingresso in città più ordinato e facilmente gestibile, è da ricercare anche nel volere aggredire un turismo "mordi e fuggi", incentivando una permanenza più prolungata nella località turistica.

⁵ Trattasi del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito in legge dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*, in G.U. n. 180 del 18 luglio 2020.

⁶ In realtà, la norma non fa esplicito riferimento al turista, ma a colui che alloggia in una struttura ricettiva, come si avrà modo di specificare nel corso della trattazione. Tuttavia, poiché è evidente che l'applicazione più incisiva dell'imposta di soggiorno nel nostro Paese avvenga nel settore turistico, che genera più del 5% del PIL, la prospettiva di indagine seguita non potrà non tenere conto di questo dato.

⁷ La dottrina tributarista distingue la *fiscalità del turismo*, volta a gravare sull'operatore economico che trae vantaggio dal fenomeno turistico dalla *fiscalità sul turismo*, che invece colpisce il turista, in quanto soggetto produttivo del costo turistico ambientale aggiuntivo che si produce in quella località. Evidentemente l'imposta di soggiorno è uno strumento di attuazione della fiscalità sul turismo, anche se entrambe le politiche fiscali sono orientate a fare fronte ai sovraccosti che il turismo, quale fenomeno sociale, culturale ed economico inevitabilmente genera. Sul punto v. A.E. LA SCALA, *Lineamenti dell'imposta sul turismo: confini e prospettive*, in "Tourism Taxation" *sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività*, a cura di V. FICARI, G. SCANU, Torino, 2013, 63 ss.

Per far fronte ai fisiologici effetti negativi che l'appetibilità turistica comporta per una destinazione è indispensabile prevedere delle contromisure (un altro esempio può rinvenirsi nel *road pricing*), volte a internalizzare i costi su coloro che contribuiscono maggiormente ad impattare su quel luogo.

Gli aspetti appena evidenziati necessitano di attenta considerazione e di una ponderazione complessiva di tutti gli interessi in gioco da parte degli amministratori locali, in quanto il successo di una destinazione turistica è anche frutto di un accurato e sapiente bilanciamento tra gli effetti positivi che il turismo innegabilmente produce e il contenimento di quelli negativi che spesso genera sulla comunità dei residenti, sull'ambiente circostante e sulla qualità e quantità dei servizi erogati.

Infatti, il modo di vivere, di percepire la bellezza dei luoghi e di fruire dei servizi di una località turistica è molto diverso nella prospettiva del *civis* rispetto a quella dell'ospite. Pertanto, politiche dirette a realizzare la più ampia e variegata offerta possibile per una data destinazione turistica, senza tuttavia alterarne o stravolgerne la vivibilità costituiscono l'obiettivo a cui tendere, non dimenticando che ogni forma di attività correlata al turismo provoca sull'ambiente circostante – inteso quale complesso di bellezze naturali, paesaggio, beni culturali e comunità locali – un impatto che per diventare sostenibile richiede una pianificazione e una programmazione di interventi capaci di soppesare e bilanciare interessi, spesso, contrapposti, trasformandoli in interessi convergenti⁸.

Sotto questo profilo, turismo e ambiente sono inscindibilmente legati e le dinamiche dell'uno producono effetti sull'altro in modo costante e reciproco⁹. Di qui la necessità di prevedere strumenti – tra i quali può certamente essere annoverata l'imposta in esame – che abbiano la finalità non solo di fare cassa ma anche di tutelare il depauperamento delle bellezze naturali o la conservazione dei beni culturali e paesaggistici che costituiscono il substrato dell'attività turistica intesa in senso lato e il motivo per il quale i turisti scelgono quella determinata località per il loro soggiorno¹⁰.

⁸ V. A. PAPA, *Il turismo culturale in Italia: multilevel governance e promozione dell'identità culturale locale*, in *Federalismi.it*, n. 4/2007. Sia consentito rinviare anche a A. CICHETTI, *Il PNRR e l'attuazione di una politica per la valorizzazione del patrimonio culturale religioso*, in *Scritti in onore di Maria Immordino*, a cura di G. CORSO, F. G. SCOCA, A. RUGGERI, G. VERDE, Vol. I, Napoli, 2022, 665 ss.

⁹ In tema di tributi ambientali v. A. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2017, 1849 ss.; C. SCIANCALEPORE, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, 2016, 85 ss.

¹⁰ Altri strumenti la cui *ratio* può essere rinvenuta nel perseguimento di un turismo sostenibile possono individuarsi nel *ticket* di ingresso previsto per le città d'arte, nel pagamento di un pedaggio per i bus turistici che si avvicinano al centro delle grandi città o nel contributo di sbarco. Gli esempi riportati, pur differenziandosi dall'imposta di soggiorno in quanto non colpiscono la durata del soggiorno, costituiscono certamente attuazione empirica del principio "chi inquina paga", e sempre di più mirano a fronteggiare il turismo "mordi e fuggi" dove ciò che conta è avere nel proprio "portfolio personale" quella destinazione turistica piuttosto che una esperienza piena del viaggio,

2. *La ratio dell'istituto e le sue finalità*

L'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 riconosce la possibilità di istituire l'imposta di soggiorno ai Comuni capoluogo di provincia, alle Unioni di Comuni e ai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte¹¹.

Pertanto, l'imposta, così come prevista dalla normativa appena richiamata, tenderebbe a "colpire" il soggiorno, inteso *lato sensu* e non solo nella sua accezione strettamente turistica¹², atteso che, da un lato, anche i Comuni non turistici, se capoluoghi di Provincia o facenti parte di una Unione di Comuni, possono prevederne l'applicazione¹³.

Tuttavia, la formulazione del sopra richiamato articolo appare un po' disorganica e la sua applicazione distonica, in quanto assimila, dal punto di vista della disciplina, configurazioni territoriali e amministrative molto eterogenee tra loro per poi riservare ai Comuni un trattamento a parte in base alla loro incidenza turistica.

Infatti, sia le Province sia le Unioni di Comuni sono ammessi *sic et simpliciter* ad applicare l'imposta di soggiorno a prescindere dalla loro grandezza, dal numero dei visitatori annui e anche dalla loro connotazione turistica. Il dato potrebbe trovare una spiegazione per i bacini provinciali che per la loro conformazione geografica presentano dimensioni e punti di interesse (anche non squisitamente turistici) tali da alterare il normale numero delle presenze sul territorio e conseguentemente richiedere l'insediamento di strutture ricettive di vario tipo; la stessa valutazione, però, non può essere applicata alle Unioni di Comuni, spesso ubicate in zone non solo non turistiche ma prive o quasi di ricettività alberghiera.

alla scoperta del territorio e dei suoi tesori culturali, nel rispetto delle popolazioni residenti, delle culture e dei luoghi visitati. Il turismo a portata di *click*, dove tutto deve essere usufruibile nel poco tempo a disposizione e nel modo più *all inclusive* possibile rischia di alimentare forme di turismo che generano non solo danni ambientali, ma anche ingenti costi a fronte di pochi benefici, finendo per svilire – quando non deturpare irrimediabilmente – località e bellezze naturali che in questo modo non potranno mai essere consegnate alle generazioni future.

¹¹ V. FERRI, *L'imposta di soggiorno, la finanza dei Comuni e il ruolo delle Regioni*, in G. BERNABEL, G. MONTANARI, *Regionalismo differenziato e coordinamento della finanza pubblica*, Padova, 2019, 263 ss.

¹² Tuttavia, non vi è una piena corrispondenza tra quanto indicato dalla normativa e la disciplina sostanziale dell'istituto, in quanto non solo è difficile scindere dal pernottamento l'elemento turistico, ma esso non è neppure esplicitato. Infatti, all'ospite che alloggia nella struttura non è chiesto di esternare il motivo del suo soggiorno, segno evidente della sua irrilevanza ai fini del pagamento dell'imposta.

¹³ Al riguardo, i giudici amministrativi lombardi hanno recentemente confermato la legittimità della soggettività passiva, prevista dal regolamento comunale di Bergamo, per coloro che soggiornano in strutture ricettive per finalità non turistiche. V. TAR Lombardia, Sez. I, Brescia, 6 ottobre 2021, n. 842 in *Foro Amministrativo* (II) 2021, 10, 1507 e precedentemente Cons. St. sez. V, 23 novembre 2018, n. 6644. Del resto, il concetto di alloggio, richiamato dalla normativa, è disancorato dalla finalità che intende soddisfare, la quale potrà avere una valenza turistica ma anche soddisfare esigenze lavorative, di salute, di istruzione.

Al contrario tutti i Comuni – anche quelli che per la loro conformazione potrebbero essere definiti a vocazione turistica già sulla carta – debbono essere vagliati in termini di presenze e flussi e possono applicare l'imposta solo ove la Regione dia il proprio benestare inserendoli negli appositi elenchi¹⁴, la cui redazione costituisce un ulteriore nodo interpretativo da sciogliere, soprattutto in riferimento ai criteri da applicare.

Peraltro da un'attenta lettura del dato normativo discende che per una corretta applicazione dell'istituto in esame non rilevano la dimensione del territorio da un punto di vista geografico e neppure la sua caratterizzazione turistica, quanto piuttosto che il prelievo fiscale dell'imposta sia collegato al pernottamento dell'ospite in una struttura ricettiva.

Conseguentemente, poiché la quantificazione dell'importo del tributo è correlata al numero di notti nelle quali il turista alloggia nella struttura, pare evidente che l'imposta di soggiorno non possa essere applicata a chi utilizza la struttura e i suoi servizi in *day use* senza pernottarvi¹⁵.

La *ratio* dell'imposta di soggiorno va così ricercata nella scelta di tassare la permanenza della persona (lavoratore, turista, malato, studente) in quella località, in quanto maggiori sono le presenze che vivono quel territorio, più ampia dovrà essere la rete di servizi pubblici da attivare per consentirne la vivibilità.

¹⁴ Recentemente il TAR Lombardia, sez. III, 17 dicembre 2020, n. 2525, ha statuito l'illegittimità della deliberazione della Giunta regionale con cui tutti i Comuni della Lombardia erano riconosciuti ed identificati come Comuni turistici o città d'arte, motivando che «se il legislatore avesse voluto dare la possibilità alla singola Regione di autoproclamarsi sic et simpliciter come Regione a vocazione turistica non avrebbe fatto riferimento ad “elenchi regionali”, che presuppongono di per sé, come detto, la possibilità, se non la necessità, di eliminare da tali elenchi tutte quelle realtà urbane che non sono né località turistiche né città d'arte». Sulla stessa linea, TAR Molise, 25 luglio 2014, n. 477 che richiamando anche Corte cost. 15 aprile 2008, n. 102, sull'imposta di soggiorno sarda, ha statuito che: *il fatto suscettibile di valutazione economica ai fini dell'applicazione dell'imposta di soggiorno è connesso a una spesa, quella turistica, non avente carattere d'indispensabilità e che costituisce espressione di una manifestazione non meramente fittizia di ricchezza, che trova la propria giustificazione, secondo la giurisprudenza costituzionale, nell'esigenza che i soggetti non residenti nel territorio comunale partecipino ai costi pubblici determinati dalla fruizione del patrimonio culturale e ambientale, anche in funzione di una migliore sostenibilità dei flussi di visitatori e, quindi, in virtù di una vocazione turistica del Comune interessato dall'applicazione dell'imposta, non generica, ma specificamente accertata dalla Regione attraverso l'inserimento dell'ente locale nell'elenco previsto dal ripetuto art. 4 del d.lgs. n. 23/2011.*

¹⁵ In questo modo, infatti, il legislatore ha voluto chiarire che il pagamento del tributo è dovuto da chi soggiorna nelle strutture ricettive individuando, seppure in maniera implicita, nel pernottamento di almeno una notte il presupposto minimo per l'applicazione dell'imposta. Coerentemente a quanto appena sottolineato, la giurisprudenza amministrativa ha escluso l'applicazione dell'imposta di soggiorno a quei soggetti che utilizzano le camere in *day-use*. Cfr. Cons. St., sez. V, 11 marzo 2019, n. 1614.

Risulta, invece, corretto attribuire l'elaborazione dei citati elenchi alle Regioni in coerenza con il riparto di competenze tra Stato e Regioni previsto dall'art. 117 Cost. per il quale, nell'ambito della legislazione concorrente, spetta a queste ultime il coordinamento del sistema tributario¹⁶.

L'istituzione dell'imposta¹⁷ deve avvenire con delibera del Consiglio comunale, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive e l'esercizio di tale potere rientra nella discrezionalità del singolo soggetto legittimato¹⁸.

La norma prevede, altresì, che la quantificazione dell'imposta sia calcolata nel rispetto dei criteri di gradualità e versata in proporzione al prezzo applicato dalla struttura ricettiva, con un massimo di 5 euro a notte¹⁹.

¹⁶ Cfr. TAR Toscana, sez. I, 5 maggio 2017, n. 647, in *Il Foro amm.*, 5/2017, 1133 ss., il quale ha stabilito che «l'attribuzione alla Regione, ai sensi dell'art. 4, d.lg. 14 marzo 2011 n. 23, del compito di predisporre gli elenchi dei Comuni abilitati ad imporre l'imposta di soggiorno, s'inquadra nel riparto di competenze tra Stato e Regioni disegnato dall'art. 117 Cost. che, nell'ambito della legislazione concorrente, assegna alla Regione il coordinamento del sistema tributario. Ne consegue che, anche per ragioni di ordine costituzionale, riveste carattere fondamentale l'accertamento dell'effettiva vocazione turistica del Comune nel quale si intenda istituire l'imposta di soggiorno; accertamento che l'art. 4 del d.lg. n. 23/2011 ha rimesso all'esclusivo scrutinio della Regione (con l'eccezione delle Unioni di Comuni e dei capoluoghi di Provincia, per i quali vige una sorta di presunzione di legge). Pertanto, ove la Regione non abbia dato attuazione alla disposizione citata predisponendo l'apposito elenco dei comuni legittimati ad istituire l'imposta in questione, il Comune non può istituire l'imposta di soggiorno; né vale sostenere che al fine di cui trattasi sarebbe sufficiente l'inclusione nell'elenco dei comuni ad economia prevalentemente turistica adottato ai sensi della l. rg. n. 28/1999 di recepimento del d.lg. n. 114/1998».

¹⁷ È importante richiamare che la norma in esame riconosce la piena applicabilità dell'art. 52 del d.lgs. 446 del 1997, il quale sancisce che «Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima e singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti».

¹⁸ Sul fatto che la consultazione delle associazioni di categoria dei gestori delle strutture ricettive non sia facoltativa, bensì obbligatoria e previa all'adozione del regolamento che stabilisce nello specifico le modalità di operatività dell'istituto, si è espresso il Tar Campania, 14 maggio 2019, n. 756, sottolineando in tal modo, anche una finalità deflattiva della fase di concertazione, in ordine ad un eventuale successivo contenzioso. Sul tema cfr. anche TAR Lombardia, sez. I, 13 gennaio 2020, n. 21, che ha, tuttavia, limitato l'obbligatorietà della consultazione alla sola fase di predisposizione del regolamento attuativo dell'imposta di soggiorno.

¹⁹ Fa eccezione il Comune di Roma per il quale la legge 30 luglio 2010, n. 122 reintrodusse l'imposta 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 euro per notte di soggiorno». L'eccezione in questo caso è giustificata dagli ingenti flussi turistici generati dalla Capitale. Si evidenzia, inoltre, che l'art. 4, co. 1 bis, modificato dall'articolo 46, comma 1-bis, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, contempla la facoltà di elevare l'imposta dell'imposta di soggiorno fino a 10 euro per notte anche ai Comuni capoluogo di provincia che, «in base all'ultima rilevazione resa

Il gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo – compresi quelli di sostegno alla ricettività alberghiera – di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali nonché quelli relativi ai servizi pubblici locali.

Proprio la formulazione di quest’ultimo aspetto e la sua portata continuano a porre notevoli dubbi interpretativi.

Infatti, la genericità della legge statale, che per la disciplina degli aspetti operativi dell’istituto rinviava ad un regolamento attuativo, il quale non ha però mai visto la luce, ha comportato che i Comuni interpretassero liberamente l’ampiezza delle tipologie di interventi ammessi con il gettito ricavato dall’imposta di soggiorno dando luogo, spesso, a pratiche assai difformi quando non a contenziosi²⁰.

Al riguardo, la giurisprudenza amministrativa²¹ proprio sul presupposto della mancanza di precisione dell’art. 4 del d.lgs. del 2011 ha operato una lettura estensiva dell’articolato normativo, ritenendo legittimi i regolamenti comunali che supportano non solo interventi non direttamente ascrivibili al settore turistico, ma anche quelli volti ad implementare servizi collegati (“relativi” recita la norma) al turismo, tra cui i servizi pubblici locali che producano indiscusse, seb-

disponibile da parte delle amministrazioni pubbliche competenti per la raccolta e l’elaborazione di dati statistici, abbiano avuto presenze turistiche in numero venti volte superiore a quello dei residenti», segno della volontà di agganciare l’imposizione e la parametrizzazione del tributo proprio all’andamento dei flussi turistici. La *ratio* della previsione normativa consiste nell’individuare nell’imposta in esame una contropartita o uno strumento, a seconda della prospettiva prescelta, per la gestione dei servizi in eccesso, rispetto all’ordinarietà, da erogare alla comunità allargata dei residenti e degli ospiti. In dottrina v. F. GAVIOLI, *L’imposta di soggiorno e il caso del comune di Roma*, in *Fin. trib.*, 2011, 378 ss.

²⁰ Da uno studio condotto da Federalberghi nel 2015 si evince che il gettito dell’imposta di soggiorno nei principali Comuni italiani (Roma, Bologna, Venezia, Milano, Firenze, Rimini) è destinato al: turismo e beni culturali ed ambientali, tra le cui voci si rinvencono le attività di accoglienza e informazione al turista, gare per il marketing e la valorizzazione di nuovi prodotti turistici, programmazione di eventi in Italia e all’estero, partecipazione a fiere e workshop, comunicazione dell’immagine della città, formazione del personale (Roma); Sistema culturale, Turismo e marketing urbano, interventi nel campo della qualità urbana e della manutenzione degli spazi pubblici (Bologna); interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni ambientali, interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali, attività di produzioni culturali e cinematografiche, trasferimento del Teatro La Fenice, organizzazione di eventi anche in collaborazione con vela e municipalità, attività cinematografiche, operatori, come i vigili, che controllano e presidiano il territorio (Venezia); interventi per lo sviluppo e valorizzazione del turismo (servizi turistici, marketing territoriale e identità e manifestazioni della moda del design e tempo libero) e attività culturali (Milano); beni culturali (manutenzioni, fruizioni e recuperi) e beni ambientali (manutenzione, fruizione e recupero), turismo tra cui rientrano gli oneri di gestione del trasporto pubblico locale e dei servizi connessi, i servizi di informazione turistica e i contributi alle istituzioni della moda e della cultura (Firenze); infine Rimini del gettito raccolto nel 2014 ha destinato il 18,8% della spesa ad iniziative in campo turistico, il 33,1% ad interventi di riqualificazione ed il 46,2% ad iniziative culturali di vario genere.

²¹ Cfr. *ex multis*, cfr. TAR Abruzzo, 14 gennaio 2019, n. 42; TAR Toscana, 6 febbraio 2013, n. 200; TAR Lombardia, 28 gennaio 2013, n. 93; TAR Lombardia, 12 luglio 2013, n. 1824.

bene indirette, ripercussioni nella gestione e nella fruizione di una destinazione turistica²².

Sul punto, è intervenuto anche il Consiglio di Stato, sottolineando come l'ampiezza e la genericità della dicitura utilizzata dal legislatore del 2011 nel definire le finalità dell'imposta di soggiorno ammettano che il suo gettito possa essere impiegato non solo ed esclusivamente nel settore turistico ma anche in quello relativo ai servizi pubblici locali, in quanto «l'imposta di soggiorno per i non residenti si giustifica (...) per via dell'aggravio di spesa per tali servizi derivanti dall'afflusso e dal soggiorno di popolazione non residente»²³.

Al contrario, la giurisprudenza contabile ha assunto un atteggiamento meno flessibile ed estensivo nell'interpretazione della norma in esame, giungendo a considerare legittimo l'impegno del gettito derivante dall'imposta di soggiorno solamente per le finalità e gli interventi specificati nell'articolato normativo. Pertanto, secondo tale orientamento l'attinenza con il settore turistico deve essere diretta ed immediata e «la destinazione della spesa non deve essere meramente connessa allo scopo di interventi in materia di turismo»²⁴.

Questo aspetto resta uno dei punti dolenti dell'impianto normativo, in quanto se da un lato è ragionevole – almeno per i Comuni definiti turistici – la funzionalizzazione degli introiti ricavati dall'imposta di soggiorno al settore turistico, dall'altro risulta assai difficoltoso stabilire in maniera precisa e compiuta gli interventi ammissibili da quelli esclusi, tanto più che il legislatore ha omesso di rendere tale elencazione tassativa. Conseguentemente la discrezionalità degli enti locali trova terreno fertile per utilizzare il tributo in esame per contenere, almeno in parte, i maggiori costi prodotti dall'aumento delle presenze turistiche. Pertanto, allargare l'alveo degli interventi possibili anche a servizi solo indirettamente connessi al turismo non pare privo di logica e neppure in contrasto con il dato normativo, atteso che investire nel comparto turistico non esclude a priori la possibilità di finanziare con tali importi servizi che abbiano come destinatari anche i residenti.

²² In dottrina v. A. BERNARDINO *Soggiorno e cura* (imposta di), in *Noviss. dig. it.*, Vol. XVII, Torino, 1970, 827 ss.; M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, 3 ss.

²³ V. Cons. St. 23 novembre 2018, n. 6644, *cit.*

²⁴ Cfr. Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per la Campania, n.114 del 2018, la quale esprimendosi sulla possibilità di utilizzare il gettito derivante dall'imposta di soggiorno per l'assunzione stagionale di personale, in particolare a rafforzamento del servizio di vigilanza urbana – ancorché in una località a forte vocazione turistica, ha escluso che siffatta fattispecie possa collegarsi in maniera diretta ed immediata al turismo come vorrebbe la normativa. Ha evidenziato al riguardo la Corte che interpretando diversamente la norma si finirebbe per «includere qualsiasi spesa che sia eventualmente riconducibile a interventi in materia di turismo». Cfr. anche Corte dei Conti, Sez. Puglia, n. 201 del 2015; Corte sei Conti Sez. Emilia Romagna, n. 228 del 2014 e Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per il Veneto, n. 71 del 2019.

Il tema trattato è strettamente collegato e dipendente dalla qualificazione giuridica che si sceglie di attribuire allo strumento in esame, aspetto sul quale anche la dottrina e la giurisprudenza sono divise, oscillando per il suo inquadramento tra l'istituto del tributo di scopo – nella sua accezione tipica e atipica –, quello del tributo di scopo atipico e le c.d. imposte di destinazione²⁵.

Al riguardo, se pare corretto individuare nell'imposta di soggiorno un vincolo di destinazione, la sua lettura in chiave strettamente turistica non convince del tutto, perché è la stessa norma a prevedere altre finalità di impiego delle entrate derivanti dalla sua applicazione, tra cui «interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali» e a individuare quale soggetto passivo chi alloggia in una struttura ricettiva, dilatando l'ampiezza della nozione di ospite. Sotto questo profilo, l'imposta di soggiorno, quale applicazione empirica del sopra richiamato principio “chi inquina paga”, troverebbe una idonea collocazione anche tra i tributi municipali aventi finalità ambientali²⁶. Questo è tanto più vero se si pone l'attenzione alle Province e alle Unioni di Comuni, che possono applicare l'istituto in rassegna a prescindere dalla dimensione turistica del loro territorio²⁷.

²⁵ Per una ricostruzione puntuale sul susseguirsi delle diverse tesi sulla classificazione dell'imposta di soggiorno v. C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Rin. Trim. dir. Pubbl.*, 2/2021, 366 ss.; DE MAIO, *Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia*, in *Federalismi.it*, n. 21/2020, 133 ss.; C. FERRARIO, *L'imposta di soggiorno: vincolo od opportunità per il settore turistico?*, in *Il diritto degli affari*, 2/2021, 5; G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative ed esigenze di riforma nell'era della sharing economy*, in *Università Carlo Cattaneo – LIUC, Working paper*, 3, 2017; C. DE BENETTI, *Excursus della giurisprudenza amministrativa e contabile in tema di imposta di soggiorno nella perdurante assenza del regolamento governativo di cui all'art. 4 del d.lgs. 23/2021*, in *Giustamm.it*, n. 11/2016; L. LOVECCHIO, *Il TAR del Veneto “salva” il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno*, in *Corr. Trib.*, n. 27/2012, 2075 ss.; C. VERRIGNI, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giustizia amministrativa*, in *Rin. It. Dir. Tur.*, n.5/2012; M. DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo fiscale “disarticolato”*, in *Corr. Trib.*, n. 32/2011, 2630 ss.; C. SCIANCALEPORE, *I vincoli di destinazione delle imposte turistiche locali nell'ordinamento giuridico tributario e finanziario*, in *Bilancio Comunità persona*, *www.dirittoconti.it* n. 1/2020, 185, il quale inquadra l'imposta di soggiorno tra le imposte di scopo in senso improprio, in quanto volte «alla tutela e alla valorizzazione del patrimonio culturale». Pertanto, continua l'A. «il mancato rispetto del vincolo di destinazione, infatti, potrebbe dar luogo ad azioni giurisdizionali nei confronti dell'amministratore pubblico davanti al giudice sia penale sia amministrativo». Cfr., infine, A. TOMO, *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, in *Giur. Imposte*, 1/2020, 70. L'A. definisce l'imposta di soggiorno un tributo dalla debole vincolatività del gettito, motivo per cui «può ritenersi che l'imposta di soggiorno si discosti notevolmente dalla disciplina generale dei tributi di scopo, poiché, sebbene il gettito ricavato dal Comune sia destinato a finanziare “interventi in materia di turismo”, in tale disciplina manca qualsiasi riferimento alla peculiarità propria della disciplina dei tributi di scopo». In giurisprudenza v. TAR Molise, n. 477 del 2014, *cit.*; TAR Veneto, sez. III, 10 maggio 2012, n. 653; C. Conti, Sez. Riun., 22 settembre 2016, n. 22.

²⁶ C. SCIANCALEPORE, *Tributi di sbarco tra equa tassazione dei flussi turistici ed esigenze di coordinamento regionale*, in *Azienditalia*, n. 7/2017, 611 ss.; M. DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo fiscale “disarticolato”*, *op. cit.*, 2630 ss.

²⁷ L'imposta di soggiorno può essere definita anche come esempio di *tourist tax* in cui il sog-

Alla luce delle considerazioni svolte, risulta evidente l'ampia discrezionalità che il legislatore ha voluto attribuire agli amministratori locali nella destinazione del gettito derivante dall'imposta in esame. Pertanto, se pare appropriato ricondurre il tributo tra quelli che presentano un vincolo di destinazione, la sua operatività a "maglie larghe" conduce a parametrarne l'applicazione al singolo caso concreto, definendo di volta in volta i contorni, le tipologie e l'attinenza di possibili interventi con quanto incassato dal relativo gettito.

Il panorama normativo piuttosto lacunoso e generico sul punto e le posizioni diversificate in dottrina e in giurisprudenza sul tema denotano che per ora ai Comuni che istituiscono l'imposta di soggiorno è lasciato un ampio margine di manovra in relazione alla destinazione degli importi. Se, infatti, il vincolo di destinazione è impresso dalla legge, la sua indeterminatezza concede al Comune di dilatare o restringere l'accezione turistica fino a ricomprendervi i servizi pubblici ad esse afferenti e quindi, di fatto, facendovi rientrare qualsivoglia attività che sia funzionalmente collegata – o non manifestamente avulsa – dalla matrice turistica.

Tra l'altro, nel contesto normativo attuale, pare non sorgano vincoli temporali di programmazione in capo agli enti municipali né un loro obbligo ad individuare specifiche opere o interventi da sostenere con il gettito ricavato; elemento quest'ultimo che impatta anche sull'incisività dei controlli e sui loro limiti²⁸.

In quest'ottica, deve escludersi anche la configurazione di eventuali responsabilità in capo agli enti impositori in relazione alla mancanza di corrispondenza tra quanto dichiarato nel regolamento e gli effettivi usi di tali importi. Infatti, se il Comune non è vincolato *ex ante* ad impegnare determinate somme per la realizzazione di specifici interventi, difficilmente potrà essere imputato di avere distratto risorse e costretto conseguentemente alla restituzione²⁹. Pertanto, un controllo operato *ex post* sull'impiego del gettito originato dall'imposta di soggiorno avrà la funzione di garantire trasparenza nelle scelte operate dall'amministrazione e

getto passivo non coincide con il residente del territorio in cui è applicato il tributo. In questo caso manca una correlazione diretta tra soggetto passivo e soggetto beneficiario dell'imposta, generando il fenomeno che in dottrina viene definito di "esportazione fiscale". Sul punto v. A. TOMO, *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo*, op. cit., 68; A. ZATTI, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, n. 3/2012, 352 ss.; AA.VV., *La fiscalità del turismo*, a cura di A. URICCHIO, G. SELICATO, Bari, 2020.

²⁸ Al riguardo, il Tar Puglia, Lecce, sez. III, 28 sett. 2020, n. 1021 ha statuito che l'art. 4 comma 1 del D.L.gs. n. 23 del 2011 «si limita a prevedere, a valle dell'applicazione dell'imposta, l'obbligo di destinare il gettito ricavato al perseguimento di obiettivi *lato sensu* di promozione turistica. Esso non pone, tuttavia, alcuno specifico ed ulteriore obbligo a monte dell'introduzione dell'imposta o della modifica della sua disciplina regolamentare. Non sussiste, pertanto, nel silenzio della legge, a carico dell'Amministrazione Comunale il dovere di pianificare gli interventi da finanziare, né di motivare le scelte operate».

²⁹ Sul punto cfr. C. VERRIGNI, *L'imposta di soggiorno tra criticità e prospettive*, in *Nuovi orientamenti di economia e diritto in tema di tutela ambientale*, a cura di S. SPARACIA, F. A. CIMINO, Milano, 2019, 276 e ss.

quindi assumerà una valenza più politica che giuridica, dal momento che dall'impianto normativo non scaturiscono obbligazioni specifiche e puntuali al riguardo.

È innegabile che un più rigoroso inquadramento dell'imposta di soggiorno tra i tributi di scopo comporterebbe, sotto il profilo tributario e amministrativo, conseguenze più stringenti, che si allenterebbero ove si identificasse nello strumento solo un vincolo di destinazione.

Le considerazioni svolte conducono a tracciare una differenza tra l'imposta di soggiorno e i tributi di scopo, in quanto questi ultimi danno origine ad una obbligazione tributaria, la cui previsione fa sorgere in capo al soggetto passivo un obbligo di corresponsione e in capo al soggetto impositore un vincolo di destinazione del gettito per le finalità previste dalla normativa. Ciò implicherebbe che se il gettito non fosse destinato ai suddetti scopi si configurerebbe una responsabilità in capo all'ente locale – di cui non vi è traccia nell'articolato normativo – e verrebbero a mancare il presupposto e la *ratio* sottesi all'istituto con la conseguenza che il turista avrebbe il diritto di chiedere il rimborso di ciò che ha versato al Comune; circostanza quest'ultima che, anche ove ritenuta legittima in via interpretativa, sarebbe scarsamente applicata a lato pratico, vista anche la poca incisività in termini di rapporto costi-benefici.

3. *La quantificazione dell'imposta di soggiorno*

Ai sensi dell'art. 4 del più volte citato d.lgs. n. 23 del 2011 l'importo dell'imposta di soggiorno è quantificato secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo e non può superare 5 euro per notte, salvo le eccezioni richiamate.

La correlazione tra l'importo dell'imposta e il prezzo pagato per la prestazione alberghiera, direttamente prevista dalla normativa statale, impone di tratteggiare brevemente l'evoluzione della politica di applicazione dei prezzi alle strutture recettive al fine di comprendere come avviene l'individuazione del *quantum debeatur* da parte del turista.

Prima della legge 17 maggio 1983, n. 217, i prezzi delle strutture ricettive erano amministrati ovvero imposti dall'autorità pubblica e il soggetto privato veniva solo consultato prima dell'imposizione. Con l'entrata in vigore della prima legge quadro sul turismo si passa ad un sistema di prezzi c.d. concordati tra amministrazione e operatori turistici e solo con la legge 25 agosto 1991, n. 284, si giunge alla liberalizzazione delle tariffe delle strutture recettive.

Ciò ha comportato che i soggetti interessati decidano liberamente i prezzi da applicare nelle strutture con l'obbligo di comunicarli alle Regioni, alle Province e ai Comuni al fine di consentire la pubblicazione dell'annuario ufficiale degli alberghi ad opera dell'Enit³⁰.

³⁰ La legge n. 284 del 1991 è stata attuata dal d.m. Turismo, 16 ottobre 1991, in G.U. 28 ottobre 1991, n. 253, il quale, tuttavia, prevedeva l'inderogabilità dei prezzi massimi comunicati,

Il d.lgs. n. 79 del 2011³¹, intervenuto sull'argomento, ha ribadito il sistema generalizzato di liberalizzazione dei prezzi (art. 11, co. 1) comprensivo dell'obbligo di comunicare le tariffe praticate secondo quanto disciplinato dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e di Bolzano, ma sul punto si è pronunciata la Corte costituzionale con la nota sentenza n. 80 del 2012³².

Non è finito sotto l'egida della Corte il secondo comma dell'art. 11 che attribuisce alle Regioni la regolazione della corretta informazione e della pubblicità dei prezzi stabiliti, nonché i controlli sulla effettiva applicazione delle tariffe comunicate, con possibilità di prevedere sanzioni in caso di loro inosservanza.

Pertanto, oggi, spetta all'ente regionale decidere come regolamentare la disciplina dei prezzi delle strutture ricettive presenti sul proprio territorio.

In questo quadro normativo di riferimento, i Comuni, individuati negli elenchi regionali, sono stati chiamati a parametrare il calcolo dell'importo dell'imposta di soggiorno sulla base del prezzo praticato dalla struttura ricettiva, in aderenza al disposto di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, ma la loro scelta, motivata da ragioni di semplificazione, è caduta spesso sul criterio della classificazione della struttura ricettiva (hotel, agriturismo, b&b, da un lato e stelle, girasoli, spighe, dall'altro).

Il sistema di classificazione delle strutture ricettive oltre a risalire indietro nel tempo è un tema molto complesso che ha trovato una sua precisa collocazione e trattazione anche all'interno del Codice del turismo³³.

individuando in maniera tassativa i casi in cui gli albergatori potevano derogare all'applicazione dei prezzi minimi. Questo aspetto è stato ritenuto dalla sentenza della C. Cost., n. 370 del 1992 invasivo della competenza legislativa delle Regioni, in quanto seppure la disciplina dei prezzi rientrasse nella competenza relativa al *complesso delle relazioni commerciali*, assegnata in via esclusiva allo Stato, quest'ultimo non poteva disciplinare aspetti specifici, non oggetto di attribuzione e che *il legislatore statale aveva inteso riservare alle Regioni*. Così sul punto, L. RIGHI, *Le strutture ricettive*, in V. FRANCESCHELLI, F. MORANDI, *Manuale di diritto del turismo*, Torino, 2019, 172. Sulla tematica della disciplina dei prezzi sia consentito rinviare a A. CICHETTI, *La disciplina dell'impresa turistica*, in *Diritto pubblico del turismo*, a cura di M. GOLA, T. GROPPI, Santarcangelo di Romagna, 2005, 149-150.

³¹ D. Lgs. 23 maggio 2011, n. 79m *Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio*, in GU n. 129 del 6-6-2011, Suppl. Ordinario n.139, noto come Codice del turismo.

³² Trattasi della sentenza della C. Cost., 5 aprile 2012, n. 80.

³³ Non è questa la sede per una trattazione approfondita del tema. Tuttavia, il primo sistema di classificazione delle strutture ricettive avvenne con il R.D.L. 18 gennaio 1937, n. 975, *Classificazione degli alberghi e delle pensioni*, in G.U. 5 luglio 1937, n.153. A questo seguì la legge n. 217 del 1983 che impose a tutte le regioni la classificazione in stelle senza, però, prevedere parametri specifici e uniformi. Il risultato fu una grande disomogeneità di strutture ricettive appartenenti a Regioni diverse a cui si cercò di rimediare con il D.P.C.M. 21 ottobre 2008, *Definizione delle tipologie dei servizi forniti dalle imprese turistiche nell'ambito dell'armonizzazione della classificazione alberghiera*, in G.U. 11 febbraio 2009, n. 34.

In particolare, gli artt. 10 e 15 del d.lgs. n. 79 del 2011, sulla base di quanto operato dal d.p.c.m. del 2008, attribuivano allo Stato la definizione degli standard qualitativi comuni alla classificazione delle strutture ricettive – ad eccezione degli agriturismi – con possibilità per le Regioni di migliorarli o differenziarli in relazione a specifici interessi territoriali.

L'attribuzione della regolamentazione di tali profili alla competenza legislativa statale ha, tuttavia, suscitato dubbi circa la correttezza dell'esercizio della delega da parte del Governo. Infatti, se il Consiglio di Stato³⁴ aveva giustificato l'intervento statale anche a seguito della Riforma del titolo V della Costituzione, in quanto volto a garantire uniformità degli standard minimi nazionali delle strutture ricettive, la Corte costituzionale con la richiamata sentenza n. 80 del 2012 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 10 e 15 del Codice del turismo per eccesso di delega, lasciando un vuoto normativo in assenza di indicazioni univoche dal punto di vista legislativo³⁵.

A seguito della declaratoria di illegittimità costituzionale le Regioni, a cui di fatto è stata demandata la competenza in questo ambito, sono intervenute in maniera diversificata, operando riguardo alle nuove strutture pressoché in conformità con quanto previsto dal citato d.p.c.m., i cui contenuti costituivano il frutto di un lungo confronto con lo Stato, poi sfociato in una Intesa, mentre hanno agito con ampia discrezionalità nei confronti di quelle esistenti, che già avevano ottenuto una classificazione.

Questo *modus operandi* ha, conseguentemente, comportato una disomogeneità tra le Regioni in ordine all'applicazione della categoria in ragione del possesso di determinati requisiti. Infatti, attualmente vi sono strutture che a parità di classificazione presentano servizi differenti e strutture che offrono i medesimi servizi pur appartenendo a categorie diverse.

La scelta applicativa fatta propria dai Comuni ha comportato spesso delle problematiche, come osservato anche dalla giurisprudenza amministrativa, in quanto l'importo della prestazione turistica globalmente intesa (pernottamento più servizi aggiuntivi) può variare in funzione dei servizi offerti, della tipologia di camera selezionata o del periodo annuo scelto (il prezzo di una camera *standard* sarà più basso di quello richiesto per una *suite*, così come il costo del soggiorno – a parità di tipologia di camera – subirà un aumento se comprensivo del servizio di pensione completa piuttosto che di solo pernottamento); fattori che finiscono per non avere alcuna incidenza sul calcolo dell'imposta di soggiorno se essa non

³⁴ Si tratta del parere n. 307 del 21 gennaio 2011 con cui il Consiglio di Stato ha sostanzialmente avallato l'esercizio della delega da parte del Governo.

³⁵ Il 24 luglio 2014 fu emanata la l. n. 106, con cui si doveva prevedere una uniformità di classificazione di tutte le strutture ricettive, tenendo conto anche dei parametri europei ed internazionali, affidandone l'attuazione all'adozione di un successivo decreto che, tuttavia, non ha mai visto la luce.

è quantificata con riferimento al prezzo, unico elemento in grado di mutare al variare delle singole voci richiamate³⁶.

Tale modalità operativa risulta in contrasto anche con quanto previsto dall'art. 53 della Cost., che ancora la spesa alla capacità contributiva del turista laddove all'aumentare del prezzo della prestazione alberghiera dovrebbe corrispondere un ammontare maggiore dell'imposta di soggiorno. Infatti, mentre il prezzo costituisce un parametro oggettivo attraverso cui calcolare l'importo dell'imposta in esame, la classificazione della struttura ricettiva non sempre rappresenta un indice coerente della capacità contributiva dell'ospite³⁷.

Tuttavia, se il disposto normativo è chiaro nell'agganciare al prezzo il calcolo dell'imposta di soggiorno, fino ad un massimo di 5 euro per notte e in applicazione del principio di gradualità, è altresì vero che la giurisprudenza amministrativa è oramai pressoché allineata nell'interpretare questo criterio con molta flessibilità, applicando i necessari aggiustamenti anche in un'ottica di semplificazione³⁸.

³⁶ Sul punto v. TAR Puglia, sez. III, Lecce, 17 marzo 2020, n. 333, che ha dichiarato illegittima la deliberazione della Giunta che ha determinato l'imposta di soggiorno prevedendo un importo identico fino ad un numero di pernottamenti pari a sette per tutti i mesi dell'anno. In questo modo, spiega il giudice amministrativo, non si rapporta la misura dell'imposta di soggiorno alla effettiva capacità del contribuente e al concetto di *spesa turistica in quanto espressione di ricchezza*.

³⁷ Si rammenta che l'art. 4, co. 3, del d.lgs. n. 3 del 2011 ha previsto la possibilità per i Comuni che possono istituire l'imposta di soggiorno di disporre ulteriori modalità applicative del tributo al fine di rendere quanto più effettiva la capacità contributiva del turista all'imposta applicata. In particolare, la norma statuisce che «Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno. In conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo». Sul punto in giurisprudenza v. Tar Lombardia, n. 21/2020 e Tar Puglia, n. 333/2020, entrambe *cit.*

³⁸ Cfr. Cons. St., n. 1614 del 2019, *cit.*, che ha statuito: «Ai fini del rispetto del criterio di legge della gradualità in proporzione al prezzo del soggiorno alberghiero non si può pretendere una rigida corrispondenza tra prezzi praticati dalla singola struttura alberghiera e importo dell'imposta di soggiorno». V. anche: TAR Molise Campobasso, n. 477 del 2014, *cit.*; e TAR Toscana, che con la sentenza n. 1348 del 2011 ha sancito: «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

4. *Il gestore della struttura ricettiva e l'evoluzione nel tempo della sua connotazione giuridica*

Una novità importante in tema di imposta di soggiorno è stata introdotta recentemente dal decreto Rilancio, intervenuto su un aspetto che da sempre presenta luci ed ombre, ovverosia la configurazione in termini giuridici della responsabilità del gestore della struttura ricettiva.

La normativa di riferimento precedente non è mai stata chiara nel prendere posizione sul ruolo dell'albergatore in ordine alla riscossione dell'imposta di soggiorno e il vuoto creato è stato nel tempo colmato dai regolamenti comunali, emanati in aderenza al disposto di cui all'art. 4, co. 3, del d.lgs. n. 23 del 2011.

Essi, nel silenzio della normativa legislativa statale, hanno cercato, talvolta in via surrettizia, stante la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., di addossare al gestore una veste giuridica e, conseguentemente delle responsabilità, non espressamente attribuite dalla fonte di grado primario.

Limitandosi ad una lettura fedele del dato normativo, si condivide l'opinione di quella parte di dottrina e di giurisprudenza che in precedenza ha escluso l'albergatore tra le parti dell'obbligazione tributaria rinvenendole, nel caso di specie, esclusivamente nel Comune, quale ente impositore beneficiario e nel turista, soggetto passivo³⁹.

Tuttavia, è evidente che per ragioni pratiche il gestore della struttura ricettiva rivesta un ruolo specifico e dirimente per l'operatività stessa dell'istituto in esame, fatto questo che porterebbe ad includerlo tra coloro che, pur non essendo parti in senso stretto della obbligazione tributaria, sono comunque tenuti alla riscossione dell'imposta per conto del Comune.

cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo». E ancora: «D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti». Proprio su quest'ultimo aspetto si segnala la posizione contraria di Federalberghi che in detta pronuncia ravvisa come «nella realtà non esiste alcuna ragione per la quale l'applicazione di una percentuale sul prezzo debba essere più complicata di una tariffazione fissa molto articolata. Inoltre, il riferimento al prezzo consente di tener conto implicitamente ed automaticamente di tutti gli elementi che concorrono a determinarlo, quali la qualità che il mercato riconosce ad una determinata offerta, la stagionalità (alta/bassa), la localizzazione (centrale/periferica), etc. L'adozione di un'imposta commisurata al prezzo consente di incorporare automaticamente alcuni parametri oggettivi, che altrimenti possono essere tenuti in considerazione solo mediante una regolamentazione minuta, che – oltre a complicare inutilmente la materia, rendendola poco comprensibile al turista – può anche risultare regressiva e quindi non equa», in *L'imposta di soggiorno, Osservatorio sulla fiscalità locale*, 2015, 36 e 37.

³⁹ Per tutte in giurisprudenza si v. Cass. Civ. Sez. Un, 24 luglio 2018, n. 19654. In dottrina cfr. L. MERCATI, *L'imposta di soggiorno, i gestori delle strutture ricettive come agenti contabili "di fatto"*, in *Giorn. Dir. Amm.*, n. 2/2017, 257 e 258.

Questo profilo rileva anche per le conseguenze che produce in ambito amministrativo, in quanto dalla configurazione del rapporto che viene in rilievo dipendono il diverso inquadramento della responsabilità dell'albergatore e della giurisdizione da applicare alla fattispecie normativa.

Numerose disposizioni comunali, anche al fine di renderne possibile e fattivo l'incasso dell'imposta di soggiorno, hanno così affidato agli albergatori, non solo compiti informativi e dichiarativi, ma anche l'incarico della riscossione e del successivo riversamento del tributo nelle casse pubbliche, portando la giurisprudenza di legittimità e quella contabile a ravvisare un rapporto di servizio pubblico tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente comunale⁴⁰.

Su questa scia, si sono succedute pronunce giurisprudenziali, pressoché unanimi, che hanno provveduto ad equiparare, di fatto, il gestore della struttura ricettiva all'agente contabile, soprattutto in riferimento alla responsabilità per il mancato riversamento nelle casse del Comune di quanto riscosso dal turista.

La *ratio* di tali tesi poggia sul presupposto che il passaggio di denaro dal soggetto passivo – turista – all'albergatore implichi un maneggio di denaro pubblico con conseguente responsabilità anche penale del gestore che, in qualità di agente contabile, ometta il versamento all'ente impositore beneficiario dell'importo versato dall'ospite⁴¹.

Al riguardo la Cassazione penale – seguita dalle Sezioni Unite – ha ravvisato in capo all'albergatore, incaricato di pubblico servizio, accanto alla responsabilità di tipo amministrativo contabile, anche una responsabilità penale per il reato di peculato *ex art.* 314 c.p. in caso di mancato o ritardato pagamento del tributo, in quanto «tale comportamento costituisce un inadempimento non ad un proprio debito pecuniario, ma all'obbligo di consegnare il denaro al suo legittimo proprietario, con la conseguenza che, sottraendo la “*res*” alla disponibilità dell'ente pubblico per un lasso temporale ragionevolmente apprezzabile, egli realizza una inversione del possesso “*uti dominus*”»⁴².

⁴⁰ Questo ragionamento è alla base anche di Cass. Civ. n. 19654 del 2018, cit., che individuando nei regolamenti comunali la fonte con cui attribuire al gestore della struttura ricettiva «attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale», fa sorgere tra l'albergatore e il Comune un rapporto di servizio, «con compiti eminentemente contabili, completamente avulso da quello tributario sebbene al medesimo necessariamente funzionalizzato». In linea: C. Conti, E.R. 14 ottobre 2021, n. 325, C. Conti E.R. 8 giugno 2021, n. 206.

⁴¹ È evidente che nel momento in cui l'albergatore è equiparato all'agente contabile, se omette di riversare nelle casse comunali gli importi riscossi dal pagamento dell'imposta di soggiorno, potrà essere chiamato a rispondere per responsabilità di tipo amministrativo contabile, con conseguente giurisdizione della Corte dei Conti. Per una ricostruzione giurisprudenziale sul tema cfr. S. SERGIO, *L'imposta di soggiorno: un volano per il turismo?*, in *Federalismi.it*, 9/2019.

⁴² Così testualmente: C. Cass., VI Sez. pen., 17 maggio 2018, n. 32058. Sulla stessa scia cfr. C. Cass., VI sez. pen., 21 giugno 2019, n. 27707, secondo la quale «integra il delitto di peculato la condotta posta in essere dal gestore di una struttura ricettiva che si appropri delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno omettendo di riversarle al Comune, in quanto lo svolgimento

Questo *modus operandi*, seppure criticato in dottrina, in quanto ritenuto troppo gravoso per colui che non risultava essere sostituito d'imposta, è stato pressoché legittimato di fatto dalle sentenze sopra richiamate.

Tuttavia, l'esclusione della qualificazione del gestore quale sostituto d'imposta o anche solo di responsabile della stessa, diventava determinante nel momento in cui l'unico soggetto obbligato al pagamento dell'imposta di soggiorno – ovvero il turista – fosse inadempiente. Infatti, in questi casi l'albergatore non poteva rispondere al posto dell'ospite né tantomeno in solido con lui per le argomentazioni sopra riportate e ancora di più non gli si poteva contestare una responsabilità penale per il reato di cui all'art. 314 c.p.

La situazione cambia con l'entrata in vigore del decreto Rilancio⁴³, il quale aggiungendo il co.1 *ter* all'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, inquadra l'albergatore

dell'attività ausiliaria di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, determina l'attribuzione della qualifica di incaricato di pubblico servizio in capo al privato cui è demandata la materiale riscossione dell'imposta».

⁴³ La modifica è contenuta nell'art. 180, co. 3 e 4 del d.l. 34 del 2020, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e prevede testualmente: «3. All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1-bis, è inserito il seguente: «1-ter. Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

4. All'articolo 4, comma 5-ter, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, le parole da "nonché" alla fine del comma sono sostituite dalle seguenti: "con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

come responsabile del pagamento dell'imposta scartando, di fatto, la qualificazione di agente contabile, di matrice giurisprudenziale, attribuitagli *de plano* in costanza di vuoto normativo ed incidendo fortemente sul sistema di responsabilità penali e amministrative che oggi gravano sul gestore della struttura ricettiva.

Al riguardo, è importante precisare che a seguito della modifica intervenuta «è mutato il rapporto tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore, che dal rapporto di “servizio” per la riscossione dell'imposta è divenuto un rapporto di natura tributaria in cui il gestore ha assunto il ruolo di “responsabile d'imposta”, pur rimanendo l'ospite della struttura ricettiva il principale soggetto passivamente legittimato»⁴⁴. Il nuovo dettato normativo ha, pertanto, condotto la giurisprudenza penale ad inaugurare un nuovo orientamento, condiviso anche da una parte della giurisprudenza contabile, che superando il proprio precedente indirizzo interpretativo è giunta a declinare la giurisdizione della Corte dei conti in favore di quella tributaria⁴⁵.

Pertanto, attualmente pare si possa affermare con sufficiente certezza che la nuova normativa abbia messo un punto fermo sulla responsabilità diretta del gestore – quale responsabile d'imposta – il quale potrà esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del turista che ritardi o ometta – parzialmente o integralmente – il versamento dell'imposta di soggiorno.

Un'impostazione del problema nei termini esposti conduce a condividere la tesi che sostiene la depenalizzazione di fatto del reato di cui all'art. 314 c.p., ad opera della riforma del 2020, prevedendo sanzioni amministrative di importi diversi, a seconda dell'inadempienza ravvisata in capo all'albergatore. Il punto più critico e discusso resta se la nuova disposizione sia applicabile anche a quei casi che si sono verificati prima del 2020 e per i quali non vi sia ancora stata una pronuncia di condanna definitiva⁴⁶.

⁴⁴ Così testualmente Cass. Pen. Sez. VI, 17 marzo 2022, n. 9213, in aderenza a Cass. Pen. Sez. VI, nn. 36317 e 30227 del 2020.

⁴⁵ C. Conti Lombardia, 17 gennaio 2022, n. 6. *Contra*: C. Cont, E.R. nn. 325 e 206 del 2021, *cit.* In quest'ultima la Corte ribadisce che anche dopo l'intervento normativo, «il cliente della struttura, e non quest'ultima, è soggetto passivo dell'imposta di soggiorno e, pur essendo stata depenalizzata la condotta illecita del gestore della struttura alberghiera, nulla è cambiato in ordine alla sua responsabilità contabile per omesso riversamento dell'imposta di soggiorno. Invero, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere all'incasso della tassa di soggiorno, accantonandola, e successivamente deve versarla al Comune».

⁴⁶ Al riguardo è stato evidenziato che «il prescegliere la tesi della depenalizzazione/abolitio *criminis* con effetti iperretroattivi comporterebbe il risultato illogico ed irragionevole di privare per il passato del tutto di sanzione (anche amministrativa o tributaria) la condotta del gestore che ha omesso il versamento dell'imposta – anche se effettivamente riscossa dal cliente», così M. GAMBARDILLA, *Il “peculato dell'albergatore”: una depenalizzazione che non retroagisce?*, in *Cassazione Penale*, 1, 2021, 187, nota a Cassazione penale, 28 ottobre 2020, n.36317, sez. VI, richiamata in apertura di questa nota. V. anche F. SCHIPPA, *Nuovi confini del peculato nelle dinamiche legate all'imposta di soggiorno. L'omesso o ritardato versamento dell'imposta a seguito del cd. “d.l. rilancio”*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 6.

5. *Riflessioni sulle possibili prospettive future per un nuovo scenario applicativo. Note conclusive*

L'imposta di soggiorno, come disciplinata attualmente, si pone in linea di continuità con i presupposti ispiratori della sua istituzione ovvero sia costituire uno strumento a disposizione di Province, Unioni di Comuni e di alcuni Comuni – quelli definiti turistici dagli elenchi regionali – per l'attuazione di una politica turistica locale.

Ovviamente, questo dato porta con sé due conseguenze dirette e ontologicamente legate alla natura del tributo in esame. *In primis*, è, infatti, innegabile che l'imposta di soggiorno sia un mezzo di finanza locale e, soprattutto alla luce del periodo di emergenza sanitaria che tanto negativamente ha inciso sul settore turistico, un modo per fare fronte alle perdite subite e irrobustire le casse comunali⁴⁷.

Inoltre, a differenza di altri tributi, nel caso dell'imposta di soggiorno il soggetto passivo non è il residente nel territorio comunale che applica l'imposta, ma chi in esso alloggia.

Questo profilo colloca l'istituto in esame in una posizione meno pesante – in termini di accettazione – rispetto ad altri tributi sia per il turista sia per colui che vive nel Comune impositore. Infatti, il tributo, poiché non grava su colui che esercita il diritto di voto nella scelta della compagine politica locale, da un lato dissolve possibili effetti negativi in termini di consenso e, dall'altro, oltre ad essere versato in tempo di vacanza, è corrisposto dal turista esercitando una libera scelta, quella cioè di volere soggiornare (e pernottare) in quella determinata località. Infatti, l'ospite ha facoltà di individuare una meta diversa, finanche una destinazione situata in un Comune limitrofo che non applica l'imposta in questione e sottrarsi in tal modo alla sua corresponsione.

Tuttavia, non pare che l'istituzione dell'imposta di soggiorno in una destinazione turistica possa costituire un sufficiente deterrente per non sceglierla e

Entrambi gli Autori concordano che una modifica in sede di conversione del decreto Rilancio che avesse introdotto una disciplina transitoria sul tema, avrebbe fugato molte perplessità ed evidenziato la portata innovativa della riforma. In termini diversi v. G.L. GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato: abolito criminis dopo il "decreto rilancio?"*, in *www.sistemapenale.it*, 5 ottobre 2020.

⁴⁷ Si ricorda che il decreto Rilancio al fine di contenere, almeno in parte, le ingenti perdite economiche derivanti dal calo dei flussi turistici in Italia a causa dell'emergenza sanitaria da Covid-19 ha previsto l'istituzione di un fondo a compensazione del mancato gettito comunale derivante dall'imposta di soggiorno.

optare per altra meta⁴⁸, date anche l'esiguità degli importi⁴⁹ e la correlazione tra la nozione di capacità contributiva e quella di spesa turistica sostenuta.

Se dunque i profili appena richiamati sono evidenze oggettive dell'applicazione dell'imposta di soggiorno e finiscono per diventare conseguenze fisiologiche della sua istituzione, diverso è il presupposto che ha animato e continua a guidare il legislatore nella sua previsione, oggi da leggersi in combinato disposto con i principi di matrice eurounitaria che caratterizzano la normativa al riguardo.

La *ratio* originaria dell'istituto – e quella attuale che con essa si pone in linea di continuità – è, infatti, sottesa non solo ad un ampliamento, seppure giustificato, del ventaglio di strumenti di finanza locale accordati ai Comuni, quanto piuttosto all'istituzione e all'incentivazione di mezzi volti ad internalizzare i costi prodotti dall'impatto turistico su un territorio e sui suoi abitanti, addossando quello che può essere definito come “inquinamento turistico” su colui che lo genera ovvero il turista.

Infatti, l'imposta di soggiorno, concepita come uno strumento di *policy* turistica affidato alla discrezionalità dei Comuni legittimati ad istituirla, in modo che possano vagliare costi e benefici derivanti dalla sua applicazione, mira a contribuire con la sua previsione alla realizzazione di un turismo sostenibile nella

⁴⁸ Sul tema v. G. CANDELA, M. CASTELLANI, M. MUSSONI, *Imposta di soggiorno: spesa pubblica e tassazione nelle destinazioni turistiche*, in *Politica economica*, XXIX, 293 ss.; C. FERRARIO, *L'imposta di soggiorno: vincolo od opportunità*, *op cit.*; 9, in cui l'A. rileva che «l'esigua entità dell'imposta di soggiorno, in valore assoluto ed in percentuale sulla spesa di soggiorno del turista, non può modificare sensibilmente una domanda che non è perfettamente elastica». Cfr. ancora: L. ROTARIS, *Tourist Taxes in Italy: The Choices of the Policy Makers and the Preferences of Tourists*, in *Scienze reg.*, mag-ago 2020, 2, 199 ss.; P. FIGINI, M. CASTELLANI, L. VICI, *The externalities between tourists and residents: a study of Rimini using discrete choice models*, in S. BECKEN, *Tourism and the Environment*, Cheltenham, 433 ss.; A. RINALDI, *Le tasse sul turismo. Quali tipologie scegliere?*, in *Riv. Scien. Tur.*, n. 3/2011, 97 ss.

⁴⁹ Sui rilievi appena esposti, non pare possa neppure impattare quanto previsto recentissimamente dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, il cui comma 787 prevede: «All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il comma 1-bis è sostituito dal seguente: “1-bis. Nei comuni capoluogo di provincia che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle amministrazioni pubbliche competenti per la raccolta e l'elaborazione di dati statistici, abbiano avuto presenze turistiche in numero venti volte superiore quello dei residenti, l'imposta di cui al presente articolo può essere applicata fino all'importo massimo di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I predetti comuni devono fare riferimento ai dati pubblicati dall'ISTAT riguardanti le presenze turistiche medie registrate nel triennio precedente all'anno in cui viene deliberato l'aumento dell'imposta per il triennio 2023-2025 si considera la media delle presenze turistiche del triennio 2017-2019». Infatti, va tenuto conto che la previsione di un aumento dell'importo dell'imposta di soggiorno è correlata all'impatto che il turismo provoca su quella destinazione e ove essa veda aumentare di venti volte il numero delle presenze turistiche rispetto la propria popolazione di residenti, allora pare giustificarsi anche la necessità di poter contare su entrate *ad hoc* per la gestione di quel carico turistico.

sua dimensione economica, sociale e ambientale facendo concorrere il turista al contenimento dell'impatto negativo che inevitabilmente qualsivoglia forma di turismo produce⁵⁰.

Del resto, data l'incidenza del turismo sull'economia nazionale⁵¹ si deve rilevare che l'imposta di soggiorno, ove applicata in maniera sapiente ed efficace, possa costituire un importante fattore di crescita per il sistema Paese, i cui aspetti positivi ricadono circolarmente su tutto il settore interessato e non solo. Infatti, il tributo non grava sui residenti, ma gli importi ottenuti dalla sua corresponsione, se efficacemente gestiti, possono contribuire a conservare, tutelare e valorizzare bellezze e luoghi – e a implementare servizi – fruiti, seppure in maniera diversificata, sia dalla comunità locale sia dai turisti; fattori che a loro volta comporteranno non solo una crescita dei flussi turistici, ma anche un miglioramento della qualità del prodotto turistico che si intende erogare e da cui consegnerà l'archetipo di turista che si vuole accogliere.

In questa prospettiva, l'imposta di soggiorno può costituire uno strumento per il rilancio del turismo in generale e di certe località in particolare, soprattutto dopo la crisi sanitaria che ha causato un arresto del settore turistico su scala pressoché mondiale⁵².

Certamente, l'istituto per come disciplinato attualmente presenta delle criticità che esigerebbero un intervento organico e chiarificatore ad opera del legislatore, date sia la rilevanza dello strumento sia l'incisività del turismo nell'economia del nostro Paese.

In primis, non è chiaro quale sia la *ratio* del *discrimen* operato *ex lege* tra i Comuni da un lato – che per poter applicare l'imposta di soggiorno debbono essere "etichettati" dalla Regione come turistici ed essere inseriti nei famosi elenchi – e le Province e le Unioni di Comuni *tout court* dall'altro, i quali senza alcun *check* preventivo in relazione alla loro rilevanza turistica e a prescindere dalla sussistenza di altri prerequisiti possono *de plano* applicare l'imposta.

Come a dire che per i capoluoghi di Provincia e per le Unioni di Comuni o vige una presunzione di legge riguardo alla loro aggettivazione turistica che, tuttavia, non può trovare la propria *ratio* giustificativa nella semplice dimensione

⁵⁰ Al riguardo l'OCSE ha definito il turismo sostenibile «l'utilizzo ottimale delle risorse naturali e culturali effettuato per lo sviluppo nazionale sulla base di principi di equità e autosostenibilità, per fornire un'esperienza unica al visitatore e una migliore qualità della vita attraverso una collaborazione tra il governo, il settore privato e la comunità».

⁵¹ Cfr. v. AA. VV. *Turismo in Italia: numeri e potenziale di sviluppo*, in *Questioni di economia e finanza*, n. 505/2019, consultabile su www.bancaditalia.it.

⁵² L'imposta di soggiorno non è uno strumento solo italiano. Essa è applicata pressoché in tutti i Paesi della UE, come ad esempio, la Francia, la Spagna, la Germania, il Belgio, l'Olanda e anche in America e Giappone, dove tuttavia, l'istituto è a carico non solo del turista, inteso in senso stretto, ma più propriamente del viaggiatore ovvero di colui che parte dal Paese non solo per vacanze, ma anche per lavoro o altro (c.d. *tassa Sayonara*).

geografica di questi territori, o addirittura essa non rileva affatto, ed anzi per essi si astrae da simile connotazione.

In entrambi i casi, la scelta normativa, oltre ad apparire illogica e discriminatoria, risulta anche in contrasto con le finalità che il legislatore ha voluto imprimere all'istituto in esame, il cui perno ruota proprio attorno alla centralità dell'aspetto turistico, rinvenibile non solo nell'individuazione del soggetto passivo dell'imposta, ma anche nel collegamento imprescindibile che si viene a creare tra ospite e struttura ricettiva, in quanto solo chi in essa pernotta è obbligato a corrispondere il tributo.

È del resto evidente che l'ospite altro non è che il turista, comunque lo si voglia declinare e a prescindere dalle finalità del suo soggiorno (affari, *wellness*, *relax*, salute, culto, divertimento...), il quale dovrà versare l'imposta solo per il fatto di alloggiare in una struttura ricettiva ed indipendentemente dal motivo del suo soggiorno. Conseguentemente, non si comprende quale particolare tipologia di ricettività possa essere offerta da territori che appartengano alle Unioni di Comuni o alle Province tale da differenziarsi da quella comunemente e semplicemente definibile turistica, presente nei territori comunali.

Pertanto, se il soggetto passivo dell'imposta è il turista, inteso nella sua accezione più dilatata, non si capisce perché i flussi turistici delle Province e soprattutto delle Unioni di Comuni siano considerati *sic et simpliciter* più ingenti di quelli presenti nei Comuni. In altre parole, non è chiaro quale sia il presupposto giuridico – e prima ancora logico – che giustifichi che un qualsiasi Comune balneare, il quale durante la stagione estiva vede raddoppiare la propria popolazione, debba essere oggetto di un attento, ma pur sempre discrezionale esame da parte della Regione per vedersi riconosciuta la possibilità di applicare l'imposta di soggiorno, mentre l'Unione di Comuni sul cui territorio insistono poche (o addirittura nessuna) strutture ricettive (segno tangibile della scarsa appetibilità turistica) è per legge ammessa ad istituire la tassa.

Sarebbe auspicabile al riguardo un ribaltamento della logica adottata, volta a mettere sotto la lente di ingrandimento quei territori che per conformità e vocazione non solo non possono essere definiti turistici in senso stretto, ma neppure muovono flussi di presenze tali da richiedere l'implementazione di servizi comunali per corrispondere alle relative esigenze.

Nel contesto normativo vigente, anche alla luce delle osservazioni svolte, merita di essere ancora di più attenzionato l'enorme potere attribuito alle Regioni nell'individuazione delle località turistiche da inserire nei discussi elenchi, di cui oggi è innegabile l'obbligatorietà.

Essi, infatti, costituiscono il presupposto imprescindibile attraverso cui le amministrazioni comunali "accreditate" dal livello regionale possono imporre l'imposta di soggiorno. Se da un lato, tuttavia, i criteri attraverso cui selezionare i Comuni turistici debbono essere individuati a monte del procedimento di

selezione e necessitano di una correlazione logica con l'importanza e la mole dei flussi o con il numero delle presenze su quel territorio, resta in capo all'ente regionale un ampio potere discrezionale, capace di incidere fortemente sullo sviluppo turistico futuro dei territori.

Del resto, la normativa di riferimento non indica in alcun modo né i parametri attraverso i quali inserire o escludere un Comune dalla lista né il procedimento per la formazione dei blasonati elenchi, segno evidente che essi sono rimessi all'autonomia legislativa esclusiva residuale di ciascuna Regione, introdotta a seguito della riforma del titolo V della Costituzione⁵³, che di volta in volta dovrà esaminare l'incidenza dei flussi turistici in quella località anche alla luce dei dati statistici a disposizione⁵⁴.

Ciò che quindi colpisce non è tanto l'ampia discrezionalità che gli enti regionali hanno, quanto le conseguenze che dall'esercizio di essa possono derivare; infatti, la Regione attraverso la redazione degli elenchi è in grado di incidere fortemente sullo sviluppo turistico futuro dei territori. In questa prospettiva, diventa fondamentale uno scambio comunicativo e un confronto osmotico e continuo tra i diversi livelli di governo interessati, per la costruzione e l'attuazione di una politica turistica efficiente ed efficace.

Infatti, nulla osta – anzi giova – una fisiologica differenziazione da Regione a Regione nella formazione degli elenchi, correlata alla varietà e alla peculiarità delle caratteristiche dei singoli territori presi in esame, purché essa sia accompagnata da scelte che siano espressione di quei principi di imparzialità, ragionevolezza e trasparenza che impediscono da un lato esclusioni arbitrarie e, dall'altro, un riconoscimento generalizzato della vocazione turistica dovuto ad interpretazioni talvolta troppo dilatate che causerebbero immotivate disomogeneità applicative e che la giurisprudenza amministrativa è più volte intervenuta a dichiarare illegittime, come evidenziato nel corso della trattazione.

Al contempo le Regioni – alle quali è affidato il coordinamento del sistema tributario nell'ambito della legislazione concorrente operata dall'art. 117 Cost. –

⁵³ Sul punto v. anche TAR Liguria, sez. II, 22 gennaio 2019, n.53.

⁵⁴ Un sussidio, seppure indiretto, all'individuazione e all'applicazione dei criteri di redazione degli elenchi potrebbe rinvenirsi nella nota elaborata dall'Istat del 19 gennaio 2022, in aderenza a quanto previsto dall'art. 182 della l. n. 77/2020, che classifica i Comuni italiani secondo il criterio della "categoria turistica prevalente" e sulla "densità turistica". La prima consiste nella «vocazione turistica potenziale del Comune individuata prevalentemente sulla base di criteri geografici (vicinanza al mare, altitudine, ecc.) e antropici (grandi Comuni urbani). L'individuazione della categoria turistica prevalente, come indicato dall'art. 182, è vincolata anche alla presenza di condizioni minime relative alle presenze turistiche». La densità turistica è, invece, «espressa da un set consistente di indicatori statistici definiti per misurare la dotazione di infrastrutture ricettive, la presenza di flussi turistici e l'incidenza a livello locale di attività produttive e livelli occupazionali in settori di attività economica *tourism oriented*, cioè riferiti in modo specifico al settore turistico e/o culturale». La nota è consultabile su www.istat.it.

hanno l'opportunità di porre in essere una politica turistica equilibrata, che tenga conto delle diverse identità dei territori e che sia in grado di intercettare quelli più "colpiti" nella loro capacità di carico turistica con conseguenze pesanti che si riversano sia sui turisti sia sui residenti in termini di fruizione dei servizi e dei luoghi di vita e di vacanza.

Pertanto, il ruolo della Regione in questo contesto diventa centrale e un banco di prova per esercitare quella competenza esclusiva tanto ambita nel settore turistico, capace di incidere in maniera positiva o negativa sul rilancio dell'economia locale e nazionale. L'ente regionale, infatti, si pone come interlocutore tra lo Stato, competente per la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali e i Comuni che quotidianamente affrontano le sfide e gli effetti, spesso virtuosi e favorevoli, ma talvolta anche avversi e dannosi, che il turismo provoca sotto molteplici punti di vista.

Sotto questo profilo diventa assai rilevante la correlazione tra la programmazione turistica e le risorse messe a sistema, dove anche gli strumenti di tassazione con un vincolo di destinazione mirata alla valorizzazione e all'efficientamento del settore giocano un ruolo decisivo solo se costituiscono il risultato di un dialogo continuo e costruttivo con ciascun livello territoriale e con ogni operatore della filiera, con particolare riguardo ai gestori delle strutture ricettive.

Infatti, se ormai da tempo molti Comuni promuovono la più ampia partecipazione al processo di decisione sull'applicabilità dell'imposta di soggiorno non limitandola esclusivamente agli albergatori ma allargandola a tutti coloro che si occupano di turismo al fine di una maggiore sensibilizzazione anche sotto il profilo della sua accettazione, altri non hanno ancora compreso l'incisività e – a tratti – l'obbligatorietà dello strumento.

Del resto, la scelta di istituire il tributo in esame, pur rientrando nella discrezionalità dell'ente locale in relazione agli obiettivi di pianificazione (non solo) turistica che vuole raggiungere, non è suo esclusivo appannaggio, in quanto richiede la più ampia concertazione e partecipazione ai fini della sua efficacia in termini di riscossione e versamento.

Al riguardo, per una più incisiva efficacia dell'istituto sarebbe auspicabile procedimentalizzare il percorso di confronto tra l'amministrazione comunale e tutti gli attori della filiera turistica, inserendolo in percorsi pianificati e concertati e predisponendo sedi stabili di discussione (tavoli tematici programmati e cadenzati nel tempo) che stimolino le parti (pubbliche e private) a collaborare non solo nel momento istitutivo dell'imposta di soggiorno, ma anche e soprattutto nel processo di applicazione e di verifica dei risultati raggiunti.

Un ulteriore punto su cui intervenire riguarda la natura del tributo (tributo di scopo tipico, atipico, o tributo soggetto a mero vincolo di destinazione⁵⁵),

⁵⁵ Sulla rilevanza dei vincoli di destinazione v. C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, op. cit., 367.

anche al fine di rendere il Comune più responsabile nelle scelte e i controlli più efficaci.

Ad oggi, infatti, il legislatore non ha definito in maniera chiara l'essenza dell'imposta in commento, lasciando spazio alla dottrina e alla giurisprudenza per elaborare orientamenti diversi.

In quest'ottica, la previsione di una forma di tassazione per il settore turistico è pensata quale contropartita per far fronte agli effetti che il turismo produce sulle località e sulle comunità locali nonché come forma di compartecipazione del turista ai costi sostenuti da quel territorio per i servizi a lui erogati, esimendo quantomeno dal sostenimento di ulteriori tributi chi risiede e vive nelle località turistiche.

Manca, invece, il concetto di controprestazione a fronte dell'imposta versata, in quanto il Comune non ha un obbligo di scopo del gettito, non essendo prevista alcuna sanzione in caso di violazione, ma un vincolo di destinazione – dai contorni molto dilatati – previsto direttamente dalla legge delega. Infatti, nell'istituto in esame il vincolo di gettito non rientra nella fattispecie imponibile, comportando che la destinazione finanziaria del tributo rilevi solamente sotto il profilo della trasparenza delle scelte, assumendo un significato e un valore di natura sostanzialmente politici.

Tuttavia, se la normativa attuale lascia alle amministrazioni un ampio margine di manovra sull'utilizzo del gettito sia dal punto di vista della scelta degli interventi, sia dal punto di vista della trasparenza di bilancio, costituisce un esempio virtuoso il comportamento di quei Comuni che individuano alla voce di bilancio relativa all'imposta di soggiorno la corrispondente voce di entrata concernente gli interventi coincidenti con quelli previsti *ex art.* 4 del d.lgs. 23/2011, così delimitando e circoscrivendo l'imposta allo scopo turistico culturale che il legislatore ha voluto imprimere ad essa.

Infine, potrebbe diventare un punto di forza la capacità delle amministrazioni che sappiano non solo far comparire una corrispondenza di bilancio, ma siano in grado anche di trasmetterla all'esterno, facendo apprezzare gli interventi in materia turistica sia ai propri residenti, sia ai gestori, sia addirittura ai turisti, in modo che il richiamo e l'attrattiva turistica venga agevolata anche da ciò che l'utilizzo stesso del gettito permette di fare.

Ove, infatti, vi sia una politica comunicativa trasparente e capillare, volta a divulgare come le risorse versate sono allocate ed utilizzate per valorizzare ed implementare servizi di cui godrà anche l'ospite, la percezione del tributo sarà più tollerata.

Da ultimo, pur permanendo la complessità di gestire le fattispecie giuridiche verificatesi *ante* riforma 2020, la modifica introdotta dal decreto Rilancio pare debba essere giudicata in termini positivi, in quanto ha contribuito a fare maggiore chiarezza sull'inquadramento del ruolo del gestore della struttura ricettiva,

identificandolo come responsabile d'imposta con diritto di rivalsa nei confronti dell'ospite-turista inadempiente e al contempo ha riportato la posizione dell'albergatore ad un alveo di responsabilità – quella amministrativa – più coerente alla sua funzione sociale.

Abstract

L'imposta di soggiorno è attualmente oggetto di particolare attenzione da parte di tutti gli stakeholders che operano in ambito turistico, non solo per le recenti modifiche apportate all'istituto, ma anche e soprattutto perché essa può al contempo costituire uno strumento di rilancio o divenire un vincolo per il settore turistico. Soggetto passivo dell'imposta è il turista, che visitando e soggiornando in una determinata località, usufruisce di servizi che impattano in termini di gestione e di spesa pubblica sull'ordinaria erogazione dei medesimi. In quest'ottica, l'imposta in esame costituisce da un lato uno strumento di attuazione del principio comunitario "chi inquina paga" e, dall'altro, un modo per implementare le casse comunali al fine di realizzare una politica turistica capace di bilanciare *pro* e *contra* prodotti dagli ingenti flussi turistici sulla destinazione. L'istituzione dell'imposta è, tuttavia, riservata ai Comuni che sono definiti turistici dalle Regioni attraverso il loro inserimento in appositi elenchi. Diventa allora fondamentale indagare il ruolo dell'ente regionale, ma al contempo vagliare anche le modalità attraverso cui viene amministrata la capacità di spesa turistica affidata agli enti comunali, chiamati a disciplinare attraverso propri regolamenti, presupposti, finalità del gettito, natura del tributo e ruolo del gestore della struttura ricettiva, oggi riconosciuto come responsabile d'imposta con diritto di rivalsa nei confronti del turista inadempiente.

The tourist tax: a tool to make tourism destinations more livable or to tax tourism?

The tourist tax is currently the subject of special attention by all tourism stakeholders, not only because of the recent changes made to the tax but also and especially because it can, at the same time, be a tool to boost tourism or on the contrary a constraint on the tourism sector. The taxable subject is the tourist, who benefits from services that impact the ordinary provision of the same services in terms of management and public expenditures by visiting and staying in a given location. With this in mind, the tourist tax represents, on the one hand, an instrument for implementing the "polluter pays" EU principle and, on the other hand, a way to increase the municipal coffers, which are necessary

to implement a tourism policy capable of balancing the pros and cons of the large tourism flows reaching the destination. The introduction of the tax is, however, reserved for municipalities that are defined as “touristic” by the regions by their inclusion in special lists. It then becomes essential to investigate the role of regions and, at the same time, the way the municipalities manage their tax budget. In fact, municipalities are in charge of regulating through their own regulations, tax prerequisites, tax revenues purposes, tax nature, and the role of the accommodations’ managers, who nowadays play the role of tax collectors and can also recourse against the defaulting tourist.