



COMUNE DI MASSA LUBRENSE



SERVIZIO CIVILE NAZIONALE

PROGETTO BIBLIOPOLIS

Obiettivo: BIBLIOTECA DI STORIA PATRIA ON-LINE

In collaborazione con



Sede di Massa Lubrense

N° DI INSERIMENTO: 054

TITOLO: *L'evoluzione del Sistema d'Incasso dell'Imposta di Soggiorno*

- **LIVELLO BIBLIOGRAFICO:** Monografia
- **TIPO DI DOCUMENTO:** Testo a stampa (moderno)
- **AUTORE:** Giovanni Fiorentino
- **LUOGO DI PUBBLICAZIONE:** Bologna
- **DATA DI PUBBLICAZIONE:** 1987
- **EDITORE:** Maggioli
- **TIPOGRAFIA:** /
- **LUOGO DI STAMPA:** /
- **DATA DI STAMPA:** 1987
- **EDIZIONE:** 1987
- **LINGUA DI PUBBLICAZIONE:** Italiano

- **DESCRIZIONE FISICA:**
 - **FORMATO:** (23 cm x 16 cm)
 - **VOLUMI:** 1 **TOMI:** /
 - **PAGINE:** 12
 - **TAVOLE:** /
 - **ALLEGATI:** /

- **ISBN:**

- **NOTE GENERALI:** Estratto dalla "Rivista dei Tributi Locali" – Anno VII – n°5 – Ottobre 1987
Scheda redatta da Francesco Foti e Gennaro Galano il 29/09/2015

GIOVANNI FIORENTINO

L'EVOLUZIONE
DEL SISTEMA DI INCASSO
DELL'IMPOSTA DI SOGGIORNO

Estratto dalla «RIVISTA DEI TRIBUTI LOCALI»

Anno VII - N. 5 - Ottobre 1987

L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA DI INCASSO DELL'IMPOSTA DI SOGGIORNO

Sommario: 1) Premessa - 2) Impostazione del problema - 3) Istituzione della tassa di soggiorno - 4) Il R.D.L. 1724 del 19.11.1921 - 5) Il R.D.L. 1388 del 23.11.1922 - 6) Il R.D.L. 765 del 15.4.1926 - 7) Il T.U.F.L. 1931 - 8) Il R.D.L. 25.11.1937 n. 2159 - 9) Il R.D.L. 24 novembre 1938 n. 1926 - 10) Il sistema di esazione dopo il R.D.L. 1926 - 11) Elementi a sostegno dell'obbligo dell'esattore - 12) La legge n. 942 del 1939 - 13) La tesi dell'unicità dell'Ente riscuotitore: errori logici - 14) Conclusioni: il sistema vigente.

1 — A data recente si sono manifestate alcune perplessità in ordine alla corretta procedura di esazione dell'imposta di soggiorno, con particolare riferimento alla fase (eventuale) di esazione mediante ruoli nominativi speciali ed all'assoggettamento dell'Ente riscuotitore all'obbligo del non riscosso per riscosso.

Al riguardo i pareri più recenti espressi dal Ministero delle Finanze - Direzione generale per la Finanza locale (1) sono orientati a ritenere la riscossione mediante ruoli di competenza dell'Esattoria comunale, a mente dell'art. 1 T.U. 858/63; laddove note interne dello stesso Ministero - Direzione generale Imposte dirette (2) esprimono diverso avviso, ritenendo di specifica competenza dell'Istituto riscuotitore sia la fase della riscossione su base volontaria che quella scaturente dalla emissione di ruoli nominativi speciali.

2 — La diversa soluzione del quesito, peraltro non suffragata da prese di posizione troppo convincenti dei fautori delle tesi contrap-

(1) — Tra le altre, nota n. 3/4333/86 - Min. Fin. - D.G.F.L. - Div. III.

(2) — Nota prot. n. 431867 del 3.4.1971 - Min. Fin. D.G.II.DD. - Div. IV/B.

poste (3), scaturisce sostanzialmente dalla anomala configurazione del tributo, classificabile tra le imposte comunali pur prevedendo un riparto del gettito a pro di una pluralità di percettori; ne conseguono problemi interpretativi e valutazioni variegate circa la sua sistemazione nel quadro della normativa vigente (trattasi o meno di *lex specialis?*), la sua intersecazione nel tempo con le leggi succedutesi in materia di riscossione di imposte dirette e comunali ed infine circa la corretta definizione della fase (eventuale) di riscossione a mezzo ruoli nominativi speciali.

Ne inferisce, per una corretta impostazione del problema, la necessità prioritaria di una disamina storica essenziale dell'origine e dell'evoluzione dell'imposta, soprattutto per ciò che attiene alle sue modalità di esazione.

3 — L'imposta di soggiorno venne istituita con legge 11.12.1910, n. 863; essa prevedeva all'art. 1 che *«i Comuni, a cui conferisce importanza essenziale nell'economia locale l'esistenza di stabilimenti idroterapici o il carattere di stazione climatica e balneare, hanno facoltà di promuovere con deliberazioni dei propri Consigli comunali domanda al Ministero degli Interni per essere autorizzati ad applicare una tassa di soggiorno a carico di coloro che si recano nel Comune per dimorarvi a scopo di cura»*. All'art. 2 venivano posti vincoli all'uso dei proventi di tale tassa; all'art. 3, 1° comma si determinavano le misure massime della tassa, mentre al 2° comma così si precisavano le modalità di riscossione: *«La riscossione della tassa potrà essere assunta direttamente dal Comune o affidata ai proprietari degli stabilimenti, ai loro direttori ed agli albergatori»*

Il sistema di riscossione si appalesa semplice e di semplicistica applicazione, facendo capo o al Comune o, per scelta dell'Ente locale, ai diretti erogatori dei servizi; e ciò, chiaramente, non solo a causa del ridotto numero delle località interessate e del limitato ambito di utenza, ma anche e soprattutto per il particolare rapporto tra i soggetti dell'obbligo tributario ed i fornitori dell'ospitalità, gli unici capaci di assicurare, ove coinvolti, un regolare adempimento ed un coerente incasso del tributo.

(3) — Lo stesso Min. Fin. - D.G.II.DD. con nota prot. 430483 del 30.6.1971 ammette che la riscossione dell'imposta di soggiorno non versata dai proprietari di alloggio possa eventualmente essere effettuata mediante ruoli da affidarsi agli Esattori; mentre la D.G.F.L. con Ris. 3/390 del 10 ottobre 1978 sembra propendere per la tesi dell'unicità dell'Ente riscuotitore.

Tale sistema non venne modificato dalla legge che successivamente si occupò dell'imposizione (legge 769 del 6.5.1920), la quale tuttavia estese l'ambito di applicazione della tassa anche a coloro che dimoravano temporaneamente nelle località interessate «*a scopo di svago e di soggiorno*»; e ciò evidentemente, oltre che per ampliare il gettito tributario, anche per superare i dubbi interpretativi emersi circa i debitori del tributo, peraltro in precedenza penalizzante coloro che necessitavano del soggiorno rispetto a chi individuava nella località una dimora d'elezione.

4 — Una notevole innovazione rispetto alla preesistente legislazione è introdotta con il R.D.L. 1724/21, che pur consente la persistenza della disciplina precedente nelle località che già avessero applicato la tassa di soggiorno; tale R.D.L. ridefinisce il tributo come imposta, disancorandone conseguenzialmente il gettito da ogni vincolo di destinazione in sede locale e coevamente stabilendo una sua parziale devoluzione a favore dello Stato «*quale contributo a favore della pubblica beneficenza*» (art. 7), ma anche ne amplia in misura ragguardevole l'ambito di applicazione allargando la possibilità di istituire l'imposta a tutti i Comuni del Regno (articolo 5).

Innovato è anche il metodo di calcolo (art. 6), mentre essenzialmente ad una corretta interpretazione è finalizzato l'art. 5, che stabilisce l'esenzione per i contribuenti assoggettati all'imposta di famiglia; circa l'esazione dell'imposta, la normativa tende a rendere la procedura coerente con la nuova disciplina.

In particolare l'art. 6 u.c. non sembra innovativo della precedente prassi («*la riscossione relativa può essere fatta, sia direttamente dal Comune a mezzo del proprio Tesoriere, sia a mezzo di coloro che gestiscono alberghi, pensioni, locande, stabilimenti e luoghi di cura*»), ma sottolinea come l'incasso in ogni caso deve girare tramite il Tesoriere comunale (art. 7 - 2^a comma), al quale ultimo compete la responsabilità per la sua esatta devoluzione agli Enti beneficiari nelle misure previste; ed al riguardo è previsto anche l'eventuale intervento sostitutivo del Prefetto, cui vengono attribuite funzioni ispettive, per la disposizione — con ruolo esecutivo — della procedura coattiva sulla cauzione del Tesoriere con le norme della legge sulla riscossione delle Imposte dirette (art. 7 u.c.).

5 — Anche se apparentemente non presenta nessuna rilevanza dalla angolatura che ci occupa, un notevole influsso nella prassi e sullo svolgimento ulteriore della legislazione ebbe il R.D.L.

1388/1922 che, all'art. 6, estendeva ulteriormente l'ambito di applicazione dell'imposta di soggiorno a «*coloro che, nelle stazioni climatiche e balneari, dimorano in ville o altre abitazioni in affitto*», commisurandone l'importo al prezzo di locazione.

Tale normativa, di fatto, veniva a proporre una nuova differenziazione tra i Comuni in genere e quelli a particolare vocazione turistica, consentendo solo a questi ultimi l'imposizione a carico dei soggetti dimoranti temporaneamente in ville o abitazioni in affitto; ma proponeva ancora difficoltà operative non indifferenti per la identificazione delle nuove categorie degli obbligati e le modalità di versamento da parte di costoro, favorendo nel tempo l'affidamento del servizio di riscossione ai Tesorieri comunali.

6 — Di nessuna importanza, ai nostri fini, è il R.D.L. 765/26 che istituisce in alcuni Comuni, meritevoli di essere considerati stazioni di cura, soggiorno e turismo, l'imposta di cura (art. 13), da applicarsi con le stesse norme che regolano l'imposta di soggiorno ma con diversa devoluzione (art. 12); e il contributo speciale di cura (art. 14), da corrispondersi con addizionale sull'imposta sulle industrie, arti e professioni e sulla tassa di patente.

7 — Il T.U.F.L., al capo X, riordina e sistema la legislazione preesistente intorno alle previste imposta di soggiorno (Sez. I), imposta di cura e contributo speciale di cura (Sez. II); circa poi le modalità di riscossione dà una risposta alle difficoltà operative già rilevate proponendo l'esazione, oltre che a mezzo del Tesoriere, a mezzo di speciali percettori, con il coinvolgimento nella procedura, oltre che dei datori di alloggio professionali, anche dei locatori di private dimore.

L'art. 178 così testualmente recita: «*Le imposte di soggiorno e di cura sono riscosse direttamente dal Comune, sia per mezzo del proprio Tesoriere o di speciali percettori, sia per mezzo di coloro che gestiscono alberghi, pensioni, stabilimenti o luoghi di cura o comunque cedono in locazione ville od alloggi, in genere, agli ospiti di cura, soggiorno o turismo*».

La dizione riportata non può certo ritenersi un modello di chiarezza espositiva; tuttavia la norma rappresenta un passaggio intermedio verso l'ulteriore evoluzione del sistema di incasso, individuando quelli che nella vigente legislazione diverranno i sostituti di imposta e unificando il sistema di riscossione a base locale su speciali percettori (per una migliore gestione e degli accertamenti

e delle esazioni stesse) successivamente sostituiti dall'attuale istituto riscuotitore su base nazionale, con diramazioni periferiche di vario tipo.

8 — Una nuova rielaborazione della materia si ha con il R.D.L. 2159/37 (ed infatti all'art. 15 è prevista espressamente l'abrogazione delle disposizioni di cui al Cap. X, T.U.F.L.); per esso si unificano l'imposta di soggiorno e quella di cura, identificandosi diversamente i soggetti dell'imposta a seconda del Comune interessato (art. 1); si precisano le misure delle imposte (art. 2); si individua una serie di esenzioni (art. 4); si determinano aggiornate ripartizioni del gettito tributario. Per ciò che attiene alla riscossione, la dizione dell'art. 10 (*«L'imposta di soggiorno è riscossa dai Comuni, o direttamente per mezzo di speciali percettori, o per il tramite di coloro che gestiscono alberghi, pensioni, locande, stabilimenti o case di cura o comunque cedano in locazione ville od alloggi in genere ai forestieri. Nel secondo caso i conduttori d'albergo e gli altri datori di alloggio rispondono in proprio del tributo, salvo diritto di rivalsa. Gli Enti provinciali per il Turismo possono eseguire verifiche al fine di accertare la regolarità della riscossione dell'imposta»*), integrata dall'art. 11 (che prevede tra l'altro l'obbligo di versamento ai Tesorieri comunali e le modalità della successiva devoluzione del tributo, *pro quota*, agli Enti interessati), rappresenta un ulteriore passaggio verso la successiva ed attuale sistemazione, sancendosi la funzione di controllo degli E.P.T. e, per la prima volta, la solidarietà dei soggetti tenuti al pagamento del tributo e dei datori d'alloggio-esattori dell'imposta, con il diritto di rivalsa dei secondi.

9 — La fatta sistemazione ha comunque breve durata; ed infatti il D.P.R. 2159 viene abrogato, a distanza di appena un anno dall'emanazione, dal R.D.L. 1926/38, la cui impalcatura è retta da ben altra sistematicità. Esso definisce diversamente le località interessate all'imposta, precisa i soggetti obbligati, chiarisce univocamente le tariffe, individua le esenzioni, identifica i beneficiari del tributo e le relative quote di riparto; ma, per ciò che specificamente interessa, propone un'articolazione del meccanismo di riscossione chiara e funzionale, tenendo conto dei conflitti (o delle collusioni) di interesse possibili tra datori di alloggio e clienti e tra questi e gli Enti beneficiari del tributo, della insufficiente professionalità di percettori raccoglittici, della necessità di intensificazione dei controlli mediante concorso agli stessi di una pluralità di Enti interessati, della opportunità di un sistema snello ed insieme efficace per il recupero delle possibili evasioni di imposta. Premesso quindi all'art. 8 che *«alla*

riscossione dell'imposta di soggiorno provvede l'I.N.G.I.C. oppure un unico Istituto di diritto pubblico da designarsi ogni triennio con decreto del Ministro delle Finanze di concerto con i Ministri per l'Interno e della Cultura popolare», cui sono demandati non solo l'organizzazione del servizio di incasso su base nazionale (ferma l'articolazione locale attraverso corrispondenti, collettori, incaricati ed Aziende di soggiorno, secondo le modalità previste dalla legge — art. 8), ma anche particolari adempimenti contabili e statistici (art. 10), attività di controllo e di accertamento (art. 12), nonché il sollecito riparto del gettito introitato tra gli Enti interessati (art. 10 — 1° comma), così testualmente viene prevista la procedura di incasso:

Art. 9 — Quando l'imposta sia applicata con quote giornaliere, i datori di alloggio sono tenuti a versarla all'Istituto incaricato della riscossione a periodi non superiori a 10 giorni. Nei casi in cui l'imposta sia corrisposta in misura fissa per tutta la durata del soggiorno, il relativo importo deve essere versato dal datore d'alloggio per intero entro il sesto giorno successivo a quello dell'arrivo dell'ospite.

Art. 12 — Quando i datori d'alloggio non soddisfino il debito di imposta ai sensi dell'art. 9, il Podestà provvederà d'ufficio oppure su richiesta dell'Istituto riscuotitore o degli Enti interessati, non oltre 10 giorni dalla richiesta stessa, alla compilazione di ruoli nominativi speciali, previa notifica di apposito avviso di accertamento, contro il quale possono esperirsi i ricorsi di cui agli artt. 277 e segg. del T.U.F.L., nei modi e nei termini indicati nel T.U. stesso modificato dal R.D.L. 26.12.1936, n. 2394, convertito in legge 7.6.1937, n. 1122.

Ove peraltro l'accertamento riguardi quote di imposta già percepite dal datore d'alloggio ma non versate all'Istituto incaricato della riscossione, l'importo delle somme indebitamente trattenute è aumentato della metà a titolo di penalità a carico del datore d'alloggio stesso e ripartito tra gli Enti interessati nella stessa proporzione del provento dell'imposta.

I ruoli nominativi predetti, comprendenti le partite non contestate e quelle definite a seguito di decisioni delle Commissioni di merito, sono resi esecutivi dal Prefetto e poscia depositati per 8 giorni nell'Ufficio comunale, dandone notizia a mezzo di avviso da affiggersi all'Albo Pretorio.

Trascorso tale termine l'Istituto procede alla riscossione delle quote iscritte nel ruolo, con l'aggiunta di un aggio speciale nella misura del 6% in unica rata, con le modalità e con la procedura privilegiata autorizzata dal T.U. del 27.10.1922, n. 1401 e successive modificazioni.

10 — È chiaro a questo punto che il sistema di esazione precedente viene sostanzialmente ripudiato, essendo risultato insufficiente a raggiungere gli obiettivi suoi propri, e sostituito con un altro, in buona parte tuttora vigente, che prevede due possibili fasi:

1) Una fase di adempimento spontaneo imperniata su un procedimento di autoliquidazione dell'imposta, anche in considerazione dei tempi brevi previsti per l'ottemperanza dell'obbligo tributario, che obiettivamente non consentono una diversa procedura;

2) Una fase di riscossione autoritativa, solo eventualmente coattiva, imperniata sulla procedura prevista all'epoca per la riscossione dei tributi comunali mediante ruoli.

Al riguardo è da notare che l'incastro con il T.U. delle leggi per la riscossione delle imposte dirette allora vigente (legge 17 ottobre 1922, n. 1401) non è dato soltanto dall'esplicito richiamo all'eventualità del ricorso alla procedura privilegiata, ma anche dal riferimento alla misura dell'aggio speciale (6%, pari alla misura massima prevista dall'art. 3 della legge 1401) ed ai requisiti richiesti per l'esecutorietà dei ruoli (*«sono resi esecutivi dal Prefetto»*, in aderenza a quanto previsto dall'art. 5 legge 1401: *«l'Esattore riscuote . . . in conformità ai ruoli . . . resi esecutivi dal Prefetto, se riguardanti le tasse comunali, provinciali o di altri Enti»*), sì che appare evidente come il legislatore abbia inteso predisporre gli strumenti giuridici per rendere operativa tale fase in testa all'Esattore comunale, con il conseguente obbligo a suo carico del non riscosso per riscosso all'epoca previsto dal 3° comma dell'art. 5, legge 1401.

11 — Siffatta costruzione è suffragata dalla stessa dizione della legge, ove ad essa non si dia un significato rigido e restrittivo, oltre che dal suo spirito e dai suoi obiettivi nonché dall'analisi della legislazione sulla riscossione imposte dirette dell'epoca.

Si consideri anzitutto che l'Istituto incaricato della riscossione ha quale funzione principale quella della ripartizione del gettito della imposta tra gli Enti beneficiari, cui l'incasso è strumentale; e che ad esso fanno carico una serie di controlli e di adempimenti statistici che esulano completamente dall'attività di esazione. In tale contesto la posizione dell'Istituto di riscossione, ove si proceda a riscossioni mediante ruoli, viene di fatto parificata a quella di Ricevitore nazionale dell'imposta e come tale infatti viene indicato nella circolare Min. Fin. n. 10201/10388 del 14.12.1938; sì che non risulta casuale l'indicazione del 6% di supplemento d'aggio stabilito per la riscossione autoritativa (in riferimento all'art. 3 legge 1401), mentre la

dizione dell'ultimo comma dell'art. 12 R.D.L. 1926 «*procede alla riscossione delle quote iscritte a ruolo*» (nel senso di «pone in atto le procedure finalizzate alla riscossione del ruolo») trae giustificazione proprio dalla necessità di accertamento degli incassi in testa al Ricevitore nazionale per i successivi adempimenti, tra cui di importanza preminente il riparto tra gli Enti beneficiari.

Acquisiti tali assunti, il problema è di individuare il significato da attribuirsi alla locuzione «*con le modalità e con la procedura privilegiata autorizzata dal T.U. del 27.11.1922, n. 1.401 e successive modificazioni*».

Pacifico il riferimento alla procedura di esecuzione esattoriale per la riscossione dei tributi mediante ruoli, resta da individuare l'esatta portata della dizione «*con le modalità*»: si vuole con essa significare che l'Istituto riscuotitore assume di fatto funzioni esattoriali nella *subiecta materia* oppure si vuole soltanto dire che l'Istituto riscuotitore provvede all'esazione «*con le modalità previste dal T.U. del 27.11.1922, n. 1401*» e cioè avvalendosi delle strutture esattoriali esistenti?

Ove si ritenesse per valida la prima ipotesi, se ne dovrebbe dedurre che l'art. 12 avrebbe comportato una vera e propria rivoluzione nel sistema esattoriale preesistente, contraddicendo vistosamente l'art. 1 del T.U. leggi riscossione imposte dirette dell'epoca che limitava ai soli esattori i poteri e le facoltà previsti dalla normativa specifica; peraltro la innovazione surrettizia sarebbe stata ancor più eclatante per conferire i poteri indicati ad un Istituto assomante anche poteri di accertamento e di controllo.

La seconda soluzione risulta invece coerente con la logica del sistema. Infatti, ove si parifichi analogicamente la posizione del Ricevitore nazionale a quella dei ricevitori provinciali di cui agli artt. 75 e segg. T.U. 1401/22, se ne debbono parificare — per quanto possibile — anche poteri e facoltà. Donde l'applicabilità dell'art. 75 (il Ricevitore a tutto suo rischio e pericolo e con l'obbligo del non riscosso per riscosso, riscuote dagli Esattori Comunali le somme dovute), dell'art. 76 (il Ricevitore è retribuito ad aggio — v. art. 11 legge 1926/38), dell'art. 78 (il Ricevitore risponde con la cauzione dell'adempimento degli obblighi assunti — v. art. 11, 4^a comma, legge 1926/38: il Ministro delle Finanze può disporre la procedura coattiva sulla cauzione «*con le norme della legge per la riscossione delle imposte dirette*»), laddove la lettura integrata degli artt. 80 e 83 evidenzia chiaramente come il Ricevitore prenda i versamenti dall'Esattore a sua volta riversando agli Enti beneficiari.

In definitiva: l'Istituto riscuotitore, il cui aggio trova ragion d'essere in una coordinazione di attività (e non nella mera attività di cassa), provvede all'incasso diretto su base volontaria ed al successivo riparto, e concorre alla attività di accertamento e di controllo circa l'esatta applicazione della normativa; ad esso vanno riferiti, per le segnalazioni di competenza, i ruoli nominativi speciali, che riscuote — a fronte di un aggio del 6% — avvalendosi delle strutture esattoriali, cui l'ordinamento attribuisce poteri e veste giuridica per l'incasso, eventualmente anche coattivo, dei tributi locali; e sempre ad esso va riferito l'importo del ruolo, alla scadenza prevista, per il successivo riparto, così come gli vanno riferite le procedure — da attuarsi con il concorso degli Enti interessati — per rimborsi, sgravi e sospensive.

L'interpretazione ora proposta trova peraltro riscontro nelle disposizioni attuative di cui alla circolare Min. Fin. n. 10201/10388 del 14 dicembre 1938, la quale precisa che il legislatore per la riscossione coattiva «ha ritenuto opportuno attenersi all'ordinario sistema di riscossione vigente per tutti gli altri tributi locali, per non creare eccezione all'ordinamento generale» e chiarisce che «il Ricevitore ha la facoltà (*secondo noi l'obbligo, per le motivazioni innanzi addotte*) di delegare per tali riscossioni l'Esattore comunale al quale, in tal caso, spetta l'aggio speciale sopra indicato». Ad essa — in relazione alla situazione politica dell'epoca — può attribuirsi di fatto una funzione di interpretazione autentica della volontà del legislatore.

12 — Successivamente alla disciplina individuata, la specifica normativa riflettente l'imposta di soggiorno non ha avuto modificazioni che possano interessare dall'angolatura che ci occupa; laddove è invece meritevole di approfondimento l'evoluzione della legislazione esattoriale nella sua connessione con l'art. 12, I e III comma, ed in particolare l'art. 4 della L. 942/1939 (sostitutivo di parte dell'art. 5, T.U. 1401, poi sostanzialmente trasfuso nel T.U. 858/1963), che afferma testualmente e senza equivoci: «*I commi I e II dell'art. 5 T.U. Leggi per la riscossione II.DD., approvato con R.D. 17 ottobre 1922 n. 1401, sono sostituiti dai seguenti: L'esattore riscuote tutte le imposte dirette erariali, le sovrimposte e tasse comunali e provinciali, ordinarie e straordinarie e i contributi vari in conformità dei ruoli consegnatigli e resi esecutivi dall'Intendente di Finanza, cui spetta dare esecuzione ai ruoli di qualsiasi specie e da qualunque ente emessi, purchè riscuotibili con la procedura stabilita per le imposte dirette*».

Ne discende che, per i principi generali che regolano la successione delle leggi nel tempo, in forza di tale articolo:

a) si è sostituito il Prefetto con l'Intendente di Finanza all'art. 12, I e III comma R.D.L. 1926/38;

b) circa poi la riscossione dei ruoli nominativi speciali, si è determinato il coordinamento dell'ultimo comma dell'art. 12 con una legislazione non più preesistente (di cui avrebbe in astratto potuto costituire eccezione) ma successiva (che avrebbe dovuto riaffermare eventualmente — ma non lo ha fatto — le eccezioni precedenti, e che comunque non ammette deroghe nella sua formulazione testuale), eliminando per tal via ogni disputa circa la portata della locuzione «*con le modalità*» in esso presente;

c) si è sancito senza possibilità di equivoci l'obbligo del non riscosso per riscosso, coordinandosi il testo modificato con la precedente legislazione.

Il diverso tentativo di estrapolare solo una parte della normativa appare privo di ogni consistenza giuridica, non potendosi applicare criteri diversi per situazioni uguali.

13 — Alla luce del ricordato *excursus* storico appaiono in tutta evidenza gli errori logici dei sostenitori della tesi dell'unicità dell'Ente materialmente riscuotitore nelle due fasi di riscossione, i cui argomenti a sostegno prendiamo dalla citata nota Min. Finanze - Dir. generale II.DD.

Premesso che è incontestata la natura comunale dell'imposizione, non sono assolutamente proponibili i seguenti assunti:

— la previsione dell'art. 2 R.D.L. 1926 si configura come *res specialis* rispetto al sistema previsto dal T.U. n. 1401/1922: sull'argomento si è già detto in precedenza; in particolare, ove ciò fosse stato assumibile in astratto all'epoca dell'entrata in vigore della legge, non può omettersi di considerare che la dizione testuale dei primi due commi dell'articolo 5 T.U. 1401/22 venne inserita con Legge 942/1939, per altri versi ritenuta modificativa del R.D.L. 1926 (penultimo paragrafo del parere citato, ove peraltro si indica erroneamente come anno di emanazione il 1936).

Conforme è al riguardo il parere del Min. Fin. - Dir. gen. F.L. espresso con nota n. 2/7983 del 13.11.1959;

— la definizione di contribuenti morosi per i soggetti inseriti nel ruolo nominativo speciale: a voler anche prescindere dall'ovvia

considerazione della necessità di una diversa definizione — peraltro inesistente — per i contribuenti che risultano morosi per mancato pagamento del debito di imposta iscritto a ruolo (supermorosi?), il sistema di riscossione prevede le due diverse modalità di esazione (l'autotassazione e l'iscrizione a ruolo) come alternative, nè in via di ipotesi può escludersi che il contribuente possa avere interesse ad essere ricompreso nei ruoli nominativi speciali (come, ad esempio, in caso di contestazione di aliquota di imposta o di mancato recupero sull'obbligato principale). Ne discende che nella fattispecie non ci si trova di fronte a contribuenti definibili morosi in senso tecnico (in quanto da nessuna parte si evince la condizione di morosità), e che conseguenzialmente non è applicabile per gli esattori la limitazione di attività e di responsabilità prevista per la riscossione a carico dei contribuenti morosi, peraltro non eccepibile, nel caso di esazione di imposte e tasse (I.R.P.E.F. non versata in sede di autotassazione, etc.).

14 — In definitiva, a conclusione delle fatte considerazioni, può tranquillamente sostenersi che la riscossione dell'imposta di soggiorno è attualmente riconducibile a due sistemi alternativi:

— quello basato sulla volontarietà dell'adempimento da parte del sostituto di imposta, attraverso versamenti diretti all'Ente interessato alla sovrintendenza delle operazioni contabili e di riparto;

— quello (eventuale) conseguente all'esazione di ruoli nominativi speciali, emessi dai Comuni, resi esecutori dalle Intendenze di Finanza, affidati dai Comuni agli esattori con l'obbligo del non riscosso per riscosso, i cui incassi, al netto di eventuali sgravi e rimborsi, vanno devoluti all'ente incaricato del riparto per le operazioni conseguenti.

V'è da dire che, nella prassi, la procedura dell'incasso a mezzo esattorie comunali viene costantemente seguita, anche se di recente sono stati sollevati dubbi sulla sua validità; laddove il riversamento alla Ricevitoria nazionale avviene quasi sempre, a parer nostro erroneamente, per il tramite degli enti locali: un passaggio in più non previsto che comporta inevitabili adempimenti burocratici per il sistema, cui necessitano semplificazioni ed alleggerimenti procedurali.

Tra le tante, una direttiva in tal senso non sarebbe certo inopportuna.

Giovanni Fiorentino
Assessore ai Tributi
nel Comune di Massa Lubrense (Na)

