



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 29 febbraio 2016

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

FEBBRAIO 2016

L'IMPOSTA DI SOGGIORNO

Mara Oliverio e Laura Pascarella

Consiglieri Delegati CNDCEC

*Marcello Marchetti
Giovanni Gerardo Parente*

Consigliere Delegato FNC

Michele de Taronati

**F
N
C**





Sommario: 1. Premessa 2. L'imposta di soggiorno 3. I soggetti coinvolti 4. Le modalità di gestione dell'imposta 5. Esenzioni e riduzioni 6. Il vincolo di destinazione del gettito

1. Premessa

L'imposta di soggiorno è stata (re)introdotta dal legislatore italiano con l'articolo 14, comma 16, lettera b), del D.L. n. 78/2010, il quale ha previsto, per il solo comune di Roma, la possibilità di introdurre un contributo a carico dei turisti riprendendo un concetto già applicato nel secolo scorso per le stazioni termali, climatiche, balneari e turistiche¹.

Successivamente, con l'approvazione del D.Lgs. n. 23/2011, in materia di federalismo fiscale municipale, la facoltà di introdurre una tassa sul turismo è stata allargata a tutti i capoluoghi di provincia, alle unioni di comuni, nonché alle località turistiche e alle città d'arte.

In tal modo, il legislatore ha, infatti, risposto all'esigenza di attuare una forma di partecipazione alla copertura delle spese per i servizi pubblici locali sostenute dai comuni, da parte dei turisti che alloggiano in strutture ricettive, di fatto beneficiando dei medesimi servizi.

L'emanazione della disciplina di dettaglio è stata demandata dal decreto n. 23/2011, ad un successivo regolamento generale, regolamento in realtà mai approvato. Anche in assenza del regolamento, tuttavia, l'imposta ha preso il via con i comuni che si sono autoregolamentati in maniera scoordinata.

Allo stato attuale, pertanto, l'imposta di soggiorno è applicata sul territorio nazionale in maniera differenziata, e grava solo su una categoria di turisti, coloro che pernottano, transitando attraverso un soggetto terzo (la struttura ricettiva) che è tenuto a riscuotere per conto del comune e a riversare le somme incassate.

2. L'imposta di soggiorno

Con decreto legislativo del 14 marzo 2011 n. 23, recante "*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*", pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 67 del 23 marzo 2011, è stata introdotta l'imposta di soggiorno dando la facoltà di istituzione ai comuni capoluogo di provincia, alle unioni di comuni nonché ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte. In particolare, l'art. 4, comma 1, del suddetto decreto dispone: "*i comuni*

¹ L'imposta di soggiorno, istituita nel 1910 per le sole stazioni termali, climatiche e balneari e, successivamente, estesa alle altre località di interesse turistico, fu abolita a decorrere dal 1 gennaio 1989.



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.”².

Il medesimo articolo 4 del D.Lgs. n. 23/2011, prevede, inoltre, al comma 2, che “*ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati, ai sensi dell’articolo 7 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, l’imposta di soggiorno può sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell’ambito del territorio comunale.*”. In tal modo, il legislatore ha voluto evidenziare, pur senza limitare l’autonomia impositiva dei comuni, la concorrenza delle due forme di prelievo alla medesima finalità di partecipazione alle spese sostenute per i servizi ed i beni pubblici messi a disposizione degli utenti.

Il decreto legislativo ha previsto altresì, al successivo comma 3, dell’art. 4 in esame, l’adozione, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto, di un apposito regolamento per l’individuazione della disciplina generale di attuazione dell’imposta di soggiorno, d’intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Inoltre, in conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con proprio regolamento, hanno la facoltà, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

Come anticipato in premessa, il decreto non è mai stato adottato, tuttavia la disposizione in esame riconosce ai comuni la facoltà di istituire l’imposta anche in caso di mancata emanazione del regolamento.

Nel 2012, la disciplina in commento è stata integrata ad opera del D.L. n. 16/2012 che ha

² In riferimento agli importi dovuti e determinati con delibera di consiglio, preme precisare che anche per l’imposta di soggiorno trova applicazione il comma 26, dell’articolo 1, della legge di stabilità n. 208/2015 che stabilisce, per l’anno 2016, il blocco degli aumenti dei tributi e delle addizionali.



introdotto, all'art. 4, un ulteriore comma 3-bis, successivamente sostituito dall'art. 33, comma 1, della legge n. 221/2015, in materia di imposta di sbarco (ora contributo), una forma di imposizione adottabile dalle isole minori in alternativa all'imposta di soggiorno³. In tale circostanza, il legislatore, probabilmente consapevole della mancata adozione del regolamento previsto dal comma precedente, ha provveduto a dettare una disciplina molto più articolata, stabilendo tra l'altro, espressamente, il ruolo di responsabile d'imposta in capo alla compagnia di navigazione.

3. I soggetti coinvolti

La disciplina positiva in materia di imposta di soggiorno individua la soggettività attiva nei comuni capoluoghi di provincia, nelle unioni dei comuni, nonché nei comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o d'arte.

³ La disposizione vigente stabilisce che “i comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un contributo di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 2,50, ai passeggeri che sbarcano sul territorio dell'isola minore, utilizzando vettori che forniscono collegamenti di linea o vettori aeronavali che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali, abilitati e autorizzati ad effettuare collegamenti verso l'isola. Il comune che ha sede giuridica in un'isola minore, e nel cui territorio insistono altre isole minori con centri abitati, destina il gettito del contributo per interventi nelle singole isole minori dell'arcipelago in proporzione agli sbarchi effettuati nelle medesime. Il contributo di sbarco è riscosso, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione e aeree o dei soggetti che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali, che sono responsabili del pagamento del contributo, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, ovvero con le diverse modalità stabilite dal medesimo regolamento comunale, in relazione alle particolari modalità di accesso alle isole. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento del contributo si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'articolo 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Il contributo di sbarco non è dovuto dai soggetti residenti nel comune, dai lavoratori, dagli studenti pendolari, nonché dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'imposta municipale propria nel medesimo comune e che sono parificati ai residenti. I comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del contributo nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo; possono altresì prevedere un aumento del contributo fino ad un massimo di euro 5 in relazione a determinati periodi di tempo. I comuni possono altresì prevedere un contributo fino ad un massimo di euro 5 in relazione all'accesso a zone disciplinate nella loro fruizione per motivi ambientali, in prossimità di fenomeni attivi di origine vulcanica; in tal caso il contributo può essere riscosso dalle locali guide vulcanologiche regolarmente autorizzate o da altri soggetti individuati dall'amministrazione comunale con apposito avviso pubblico. Il gettito del contributo è destinato a finanziare interventi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, gli interventi di recupero e salvaguardia ambientale nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori.”.



Quanto all'individuazione di questi ultimi, lo schema di regolamento generale predisposto dal Governo, e mai adottato, operava un esplicito rinvio agli elenchi regionali di cui all'art. 12, comma 3, del D.Lgs. n. 114/1998, cd. decreto Bersani, finalizzati alla liberalizzazione degli orari degli esercizi situati in comuni ad economia prevalentemente turistica, e nelle città d'arte. La soggettività passiva è, invece, attribuita a coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel territorio del soggetto attivo.

E' evidente che, così come formulata, l'imposta di soggiorno non colpisce chi riveste il ruolo di mero visitatore della città. A tale proposito, numerose sono state le critiche sollevate soprattutto in riferimento a quelle situazioni in cui i turisti alloggiano in località satelliti delle vicine città d'arte, usufruendo dei servizi di quest'ultime senza tuttavia corrispondere ad esse alcuna imposta.

Infine, il terzo soggetto chiamato in causa nell'imposta di soggiorno è il gestore della struttura ricettiva. A quest'ultimo, sebbene la normativa primaria nulla detti in merito, è attribuito dai regolamenti comunali il compito di riscuotere per proprio conto l'imposta, e di riversarla, all'ente impositore, nei limiti dell'importo effettivamente incassato. Fattivamente, il gestore della struttura è incaricato di incassare un'entrata tributaria da parte di un ente territoriale e di trasferire l'importo al medesimo ente effettuando maneggio e custodia di denaro pubblico, secondo quanto stabilito dal regolamento comunale. Per tali ragioni, la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Veneto, con deliberazione n. 19/2013 ha stabilito che *“i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possano essere considerati agenti contabili “di fatto”, stante che il maneggio e la custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi li svolge.”*, stabilendo, dunque, in capo ai medesimi, i relativi obblighi di rendicontazione, nonché la responsabilità patrimoniale, come sanciti, rispettivamente, dagli artt. 233 e 93 del TUOEL.

In mancanza di una espressa indicazione di legge, invece, al gestore della struttura ricettiva non può essere in alcun modo attribuita la qualifica di sostituto e responsabile d'imposta, come definito dall'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973⁴. Il gestore è, infatti, responsabile della sola

⁴Ai sensi dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973, è sostituto e responsabile di imposta chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili e deve esercitare



riscossione del tributo e del successivo riversamento della somma all'ente impositore, se e in quanto corrisposta dal soggetto passivo⁵.

4. Le modalità di gestione dell'imposta

L'effettiva considerazione del gestore della struttura ricettiva come agente contabile, in quanto soggetto che detiene una responsabilità nei confronti della pubblica amministrazione, è una conclusione in linea con la normativa di riferimento. Il gestore, pertanto, deve rendere conto all'ente locale della gestione assolta nella riscossione e nel versamento dell'imposta di soggiorno, ed è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti.

In mancanza del regolamento generale attuativo, l'individuazione dei criteri di determinazione dell'imposta e della concreta modalità di riscossione e di riversamento della medesima sono lasciati all'autonomia regolamentare dei comuni.

Generalmente, le delibere comunali individuano quale criterio principale di determinazione dell'imposta, nei limiti dell'importo massimo fissato di cinque euro a notte, la tipologia e la categoria della struttura ricettiva.

In tal modo, il criterio di gradualità di imposizione proporzionale al prezzo, imposto dalla norma, è indirettamente garantito⁶.

In pratica, al gestore spetta la concreta quantificazione dell'imposta secondo i criteri determinati dal comune di riferimento. Egli procede, altresì al relativo addebito nei confronti dei clienti, i quali devono essere preventivamente informati sulle modalità di applicazione dell'imposta.

la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.

⁵ Cfr., per tutte, TAR Veneto, Sent. n. 1165 del 21 agosto 2012, in cui i giudici chiariscono che gli adempimenti strumentali all'esazione posti a carico dei gestori delle strutture ricettive non comportano assunzione dell'obbligo di pagamento in proprio dell'obbligazione tributaria, e che l'obbligo di versamento dell'imposta cui è tenuto il gestore della struttura ricettiva sussiste nel solo caso in cui le somme gli siano corrisposte da parte dell'ospite alloggiato, e che, pertanto, il gestore della struttura non assume il ruolo di sostituto o di responsabile d'imposta ai sensi dell'art. 64 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

⁶ A tal proposito, il TAR della Toscana, con sentenza n. 1348 del 2011, ha affermato che la commisurazione dell'imposta al prezzo si può ottenere anche indirettamente, mediante riferimento alla categoria delle strutture ricettive: *"il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori, [...] non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo."*



Di regola, il versamento del contributo da parte del soggetto passivo deve avvenire entro il termine del soggiorno. Qualora, tuttavia, il pagamento dell'imposta sia dovuto da soggetti diversi dal soggetto passivo (es. organizzatori, tour operator, etc.), è previsto che l'imposta sia assolta preventivamente ed esibita dal gestore nella fattura relativa al successivo pernottamento. Il gestore deve quindi procedere al tempestivo riversamento delle somme incassate dai propri clienti a titolo di imposta di soggiorno nelle casse dell'ente impositore.

Normalmente, i regolamenti comunali prevedono il versamento unitario delle somme riscosse in un trimestre entro il giorno 15/20 del mese successivo al trimestre di riferimento, ma vi sono anche realtà nelle quali si predilige il riversamento entro il mese successivo.

Il gestore, insieme al versamento delle somme ricevute, trasferisce all'ente impositore i seguenti dati necessari per il riscontro di congruità:

- a. numero di coloro che hanno pernottato nel corso del (mese/trimestre) precedente;
- b. periodo di permanenza di ciascuno;
- c. segnalazione degli eventuali rifiuti di corrispondere l'imposta;
- d. calcolo della imposta complessivamente dovuta;
- e. totale dell'imposta incassata e riversata (con gli estremi del riversamento effettuato);
- f. ogni ulteriore informazione ritenuta di utilità ai fini del controllo della modalità di gestione dell'attività di riscossione.

5. Esenzioni e riduzioni

Il comma 3, dell'art. 4, del D.Lgs. n. 23/2011, demanda ai regolamenti comunali la facoltà di prevedere, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, esenzioni e riduzioni dell'imposta di soggiorno, per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

L'attuazione della disposizione in commento da parte dei comuni ha dato vita a soluzioni altamente diversificate, in base alle quali la quantificazione dell'imposta è associata a variabili come la durata del soggiorno, la stagione (alta o bassa), la localizzazione della struttura ricettiva, etc. Inoltre, particolari esenzioni sono generalmente previste per specifiche categorie (residenti, dipendenti delle medesime strutture ricettive, portatori di handicap, bambini, etc.).



6. Il vincolo di destinazione del gettito

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 23/2011, il gettito dell'imposta di soggiorno "è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali."

Si tratta, dunque, di un'imposta il cui gettito è soggetto ad un vincolo di destinazione. In buona sostanza le risorse derivanti dai flussi turistici territoriali, soggiornanti cioè nelle strutture ubicate nel territorio comunale, devono essere impiegate in favore delle risorse che alimentano, direttamente o indirettamente, tali flussi, attraverso:

- interventi diretti a sostegno delle strutture ricettive, e quindi degli operatori economici interessati dall'applicazione del nuovo tributo;
- interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, cioè degli elementi che determinano l'attrattività turistica del territorio comunale;
- interventi (di manutenzione e sviluppo) dei servizi pubblici locali erogati dagli enti (o da soggetti per loro gerenti), in favore di una loro migliore e/o maggiore fruibilità e quindi per migliorare e/o aumentare la soddisfazione del turista.

A titolo esemplificativo, si riporta l'elenco dettagliato degli interventi, non esaustivi, suggeriti dallo schema di regolamento attuativo mai adottato, di cui al comma 3, dell'art. 4, del D.Lgs. n. 23/2011:

- a) progetti di sviluppo degli itinerari tematici e dei circuiti di eccellenza, anche in ambito intercomunale, con particolare riferimento alla promozione del turismo culturale di cui agli articoli 24 e seguenti del Codice del turismo approvato con decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79;
- b) ristrutturazione e adeguamento delle strutture e dei servizi destinata alla fruizione turistica, con particolare riguardo all'innovazione tecnologica, agli interventi ecosostenibili e a quelli destinati al turismo accessibile;
- c) interventi di manutenzione e recupero dei beni culturali, paesaggistici, ambientali ricadenti nel territorio comunale rilevanti per l'attrazione turistica, ai fini di garantire una migliore e adeguata fruizione;
- d) sviluppo di punti di accoglienza e informazione e di sportelli di conciliazione per i turisti;



- e) cofinanziamento di interventi promozionali da realizzarsi in collaborazione con la Regione e gli enti locali;
- f) incentivazione di progetti volti a favorire il soggiorno di giovani, famiglie e anziani presso le strutture ricettive, ubicate nel territorio comunale, durante i periodi di bassa stagione;
- g) incentivazione all'adeguamento delle strutture ricettive e dei servizi pubblici e privati all'accesso degli animali domestici e ristrutturazione con adeguamento delle stesse strutture ai fini all'accesso di animali domestici di supporto ai disabili e ai non vedenti;
- h) progetti e interventi destinati alla formazione e all'aggiornamento delle figure professionali operanti nel settore turistico, con particolare attenzione allo sviluppo dell'occupazione giovanile;
- i) finanziamento delle maggiori spese connesse ai flussi turistici.