

Corso online

La gestione dell'imposta di soggiorno

Indirizzi operativi

Venerdì 5 aprile 2024, ore 10.00-12.00

Docente

Giuseppe Debenedetto

Esperto ed autore di pubblicazioni in materia di tributi locali.

Direttore del servizio internet www.ufficiotributi.it



www.ufficiotributi.it

La rivista giuridica online
in materia di tributi locali e regionali

“Ufficio Tributi” è il servizio Internet dedicato alla fiscalità locale, regionale e alla riscossione pubblica. Costantemente aggiornato con le ultime novità di normativa, prassi e giurisprudenza.

Servizi inclusi:

- ❖ Finanza e Tributi Locali Channel (11 corsi online all'anno sulle tematiche di maggior interesse per gli operatori del settore)
- ❖ Dossier tematici ed e-book
- ❖ Scadenziario
- ❖ Risposta a quesiti
- ❖ Come fare (modelli operativi)
- ❖ Newsletter quindicinale di aggiornamento
- ❖ Legge 241/1990 annotata con la prassi e giurisprudenza
- ❖ Motore di ricerca

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628242

Legge di bilancio 2024

Guida all'applicazione negli Enti locali
della Legge 30 dicembre 2023, n. 213

Con mappe delle novità contenute in:

- Legge di bilancio 2024 (L. 213/2023)
- Decreto proroghe (D.L. 132/2023)
- Decreto anticipi (D.L. 145/2023)
- Decreto milleproroghe (D.L. 215/2023)
- Primo modulo riforma IRPEF (D.Lgs. 216/2023)

La Legge di bilancio 2024 unitamente agli ultimi provvedimenti di fine anno, regolerà la gestione degli Enti Locali per l'anno 2024.

Le norme di maggior interesse per gli Enti Locali contenute nei provvedimenti sopra citati riguardano il ritorno alla spending review e il Fondo di solidarietà comunale.

Sul lato dei tributi, è stato prorogato al 2025 l'obbligo di approvare il prospetto delle aliquote IMU ed è stata introdotta una norma di interpretazione autentica sull'esenzione degli immobili destinati a finalità sociali e culturali.

Per ciò che riguarda l'addizionale comunale IRPEF, i Comuni potranno, entro il 15 aprile, uniformarsi ai nuovi scaglioni IRPEF oppure scegliere di mantenere, per il solo anno 2024, gli stessi scaglioni vigenti per il 2023.

In materia di personale, la Legge di bilancio non presenta norme che pongono limiti alle assunzioni.

Sul lato delle politiche in materia previdenziale, la Legge di bilancio proroga, anche per il 2024, la pensione anticipata flessibile per coloro che hanno raggiunto la cosiddetta quota 103.

Il manuale si apre con le mappe delle novità che consentono un rapido inquadramento delle norme intervenute e che, grazie al puntuale rinvio ai paragrafi di commento, rendono più agevole la consultazione.

È suddiviso in cinque capitoli:

- disposizioni su bilancio, contabilità, pareggio del bilancio e gestione;
- disposizioni in materia di tributi locali;
- disposizioni in materia di personale;
- disposizioni in materia fiscale;
- disposizioni varie.

Il ricco corredo di postille a margine offre al lettore un comodo strumento per orientarsi nel testo.

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628242

www.maggiolieditore.it

Programma

Il quadro normativo di riferimento

La normativa emergenziale e il nuovo ruolo dei gestori delle strutture ricettive

L'efficacia delle delibere regolamentari e tariffarie

L'imposta di soggiorno per i Comuni capoluogo di provincia a forte vocazione turistica

I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

La giurisprudenza sulla disciplina del tributo

La giurisprudenza sul ruolo dei gestori delle strutture ricettive

Gli sviluppi giurisprudenziali sul nuovo ruolo dei gestori delle strutture

Gli adempimenti dei gestori e dei Comuni

La dichiarazione ministeriale e le comunicazioni periodiche comunali

La possibilità di aumentare l'imposta nel 2025

Le novità previste dal decreto attuativo della delega fiscale



IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO



Normativa: quadro riepilogativo

- Art. 4 D.Lgs. n. 23/2011: imposta di soggiorno
- Art. 4, co. 2-*bis*, Legge n. 44/2012: imposta di sbarco
- Legge n. 221/2015: contributo di sbarco
- D.L. n. 50/2017, convertito in L. n. 96/2017: locazioni brevi
- Legge n. 145/2018, comma 1129: contributo di sbarco per il Comune di Venezia
- D.L. n. 34/2019, convertito in L. n. 58/2019 e D.L. n. 124/2019, convertito in L. n. 157/2019: dati sulle strutture ricettive ed efficacia delibere
- Art. 46, co. 1-*bis*, D.L. n. 124/2019, convertito in L. n. 157/2019: imposta di soggiorno per i Comuni capoluogo di provincia
- Art. 180 D.L. n. 34/2020, convertito in L. n. 77/2020: normativa emergenziale Covid-19 – Gestori strutture ricettive responsabili del versamento dell'imposta
- D.M. 11/11/2020: dati sulle locazioni brevi
- D.L. n. 146/2021, convertito in L. n. 215/2021: norma interpretativa sui gestori delle strutture ricettive
- D.M. 29/04/2022: approvazione del modello di dichiarazione
- D.L. n. 73/2022, convertito in L. n. 122/2022: differimento al 30/09/2022 del termine per la presentazione della dichiarazione relativa agli anni 2020 e 2021
- L. 30/12/2023, n. 213 (Legge di bilancio 2024): inclusione del servizio rifiuti tra gli interventi finanziabili dal gettito del tributo, possibilità di aumento imposta nel 2025



Normativa originaria

Art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 (*Imposta di soggiorno*)

1. 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.

2. Ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, 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.

3. Con Regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto, ai sensi dell'art. 17, co. 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'art. 52 del D.Lgs. 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.



Elementi dell'imposta

D.Lgs. n. 23/2011

- **SOGGETTI ATTIVI (chi può istituirla):** Comuni capoluogo di provincia, Unioni di Comuni, Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte
- **SOGGETTI PASSIVI (chi paga l'imposta):** coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel territorio del soggetto attivo
- **PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA:** alloggio nella struttura ricettiva (pernottamento)
- **RUOLO DELLE STRUTTURE RICETTIVE:** riscuotono l'imposta per conto dei Comuni (ruolo ausiliario) ← dal 2020 responsabili del pagamento dell'imposta
- **TARIFFE (importo dell'imposta):** determinate secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno (fino a 10 euro per i capoluoghi di provincia a forte vocazione turistica).
- **VINCOLO DI DESTINAZIONE DEL GETTITO:** finanzia 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 (LB 2024 = anche del servizio rifiuti)
- **MODALITÀ ISTITUTIVE:** delibera di Consiglio comunale ex art. 52 D.Lgs. n. 446/1997, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive (parere non vincolante)
- **MODALITÀ APPLICATIVE:** regolamento statale attuativo (in assenza = regolamenti comunali); possibilità di prevedere ulteriori modalità applicative del tributo, esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo

Normativa: le locazioni brevi

Art. 4 D.L. n. 50/2017, convertito in L. n. 96/2017

5-ter. Il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14, co. 16, lettera e), del D.L. 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% 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'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.



Normativa: le locazioni brevi

D.L. n. 50/2017, convertito in L. n. 96/2017

- L'art. 4 del D.L. n. 50/2017 introduce la nuova fattispecie delle **locazioni brevi**, cioè inferiori a 30 giorni. Il comma 1 dell'art. 4 del Decreto definisce le cosiddette locazioni brevi come i contratti di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione di servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici per mettere in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare (per esempio, gli immobili gestiti tramite la nota piattaforma telematica Airbnb).
- Il **comma 5-ter dell'art. 4 del D.L. n. 50/2017** indica espressamente che anche le locazioni brevi sono soggette all'imposta di soggiorno, oltre che a ritenute IRPEF, anche tramite cedolare secca.
- **Il ruolo di responsabile di imposta.** Dalla lettura del citato comma 5-ter sembrerebbe che il Legislatore abbia attribuito il ruolo di responsabile di imposta a tutti i titolari delle strutture ricettive, oltre che agli intermediari che intervengono nelle locazioni brevi (cd. Airbnb). In realtà, non è del tutto chiaro se si tratta di una previsione di carattere generale oppure se deve ritenersi limitata alle locazioni brevi. Il riferimento al «soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi» fa propendere per la seconda soluzione, quindi, il responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno sarebbe previsto solo per le locazioni brevi e non già per tutti i gestori delle strutture ricettive (alberghi, hotel, b&b, ecc.)

(segue →)

Normativa: le locazioni brevi

D.L. n. 50/2017, convertito in L. n. 96/2017

- Sul punto il MEF a *Telefisco 2018* ha chiarito che i Comuni non possono estendere la figura del «responsabile d'imposta» oltre il perimetro delle locazioni brevi, così come definite dal D.L. n. 50/2017. L'interpretazione delle finanze è senz'altro condivisibile, alla luce della rubrica del citato art. 4 («regime fiscale delle locazioni brevi») e della specialità della disposizione, limitata alle locazioni brevi e quindi non estensibile a tutti i gestori delle strutture ricettive (alberghi, hotel, b&b, ecc.).
- Sulla questione è intervenuta la **Corte dei conti Emilia-Romagna** con la **Delibera n. 112 del 31.07.2018**, che propende per la tesi secondo cui i gestori degli alberghi non sono qualificabili responsabili d'imposta, diversamente dagli intermediari delle locazioni brevi (cd. Airbnb).
- Sulla disposizione è tuttavia sorto un **contrasto interpretativo**, tra chi ritiene che la qualifica di responsabile di imposta sia riferita esclusivamente alle locazioni brevi (MEF, *Telefisco 2018*) e chi sostiene, invece, che si tratta di una previsione generale riferita anche a tutti i titolari delle strutture ricettive (IFEL, nota del 10.07.2017). Le argomentazioni a favore della prima tesi fanno leva sostanzialmente sulla collocazione della disposizione, posta all'interno della specifica disciplina introdotta per le locazioni brevi. La seconda tesi si basa invece sulla circostanza che il comma 5-ter non contiene alcun richiamo espresso al regime fiscale delle locazioni brevi, contenuto nei primi tre commi dell'art. 4 del D.L. n. 50/2017, quindi l'intero sistema della riscossione del tributo sarebbe stato attratto nel regime del responsabile d'imposta (che risponde del pagamento del tributo in solido con il contribuente).
- Questione risolta nel 2020 (→)



Portali telematici

Nessuna responsabilità per la società che gestisce le prenotazioni

- Con la Decisione n. 18018 del 23/6/2023 la Cassazione ha chiarito che il responsabile dell'imposta di soggiorno non è la società che gestisce le prenotazioni degli alberghi (nel caso in questione Booking.com), ma solo il titolare della struttura che incassa l'imposta.

Ruolo di AIRBNB

- Il portale di prenotazione AIRBNB incassa il canone di locazione e ha l'obbligo di incassare l'imposta di soggiorno (obbligo tuttavia condizionato alla stipula di apposite convenzioni).
- Diversi Comuni (Milano, Bologna, Firenze, Napoli, Palermo, Rimini, ecc.) hanno siglato accordi con AIRBNB per il riversamento dell'imposta di soggiorno raccolta dagli ospiti che prenotano i loro soggiorni sulla sua piattaforma *online*.

AIRBNB e ANCI Comunicare hanno siglato un accordo di collaborazione

- A partire dal 2022 la raccolta viene attivata in tutti i Comuni che si registrano al portale dell'iniziativa.
- Criticità: vengono poste delle condizioni sulla modalità applicativa dell'imposta e di riversamento che obbliga i Comuni a modificare il regolamento.

Intervento legislativo atteso

Obbligare tutte le piattaforme a riscuotere l'imposta durante la fase di prenotazione, indipendentemente dal coinvolgimento del portale nel processo di pagamento del canone di locazione; superare l'ambiguità di alcuni portali che si sottraggono all'applicazione della normativa sull'IDS dichiarando di non partecipare al processo di pagamento.



Cambia il ruolo dei gestori delle strutture

Art. 180 D.L. n. 34/2020, convertito in L. n. 77/2020

Art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 (Imposta di soggiorno)

(omissis)

*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'art. 14, co. 16, lettera e), del D.L. 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**, nonchè 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. La dichiarazione di cui al periodo precedente, relativa all'anno d'imposta 2020, deve essere presentata unitamente alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2021 [n.d.r. 30/09/2022]. 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% 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'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.*

Cambia il ruolo dei gestori delle strutture

Art. 180 D.L. n. 34/2020, convertito in L. n. 77/2020

- I gestori delle strutture ricettive passano **da un ruolo ausiliario**, limitato allo svolgimento di compiti meramente strumentali all'esazione del tributo, **ad un ruolo attivo** di responsabili del versamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sul cliente che alloggia nella struttura.
- Permangono comunque i dubbi sulla permanenza del ruolo di agente contabile (la cui eliminazione comporterebbe la depenalizzazione delle sanzioni penali).
- I gestori delle strutture ricettive hanno inoltre l'obbligo di presentare un'apposita **dichiarazione annuale**, nonchè di rispettare gli **ulteriori adempimenti** previsti dalla legge e dal regolamento comunale.
- In caso di inadempienza scattano le **sanzioni**:
 - dal 100 al 200% dell'importo «dovuto» in caso di omessa/infedele dichiarazione (dovrebbe essere invece sul tributo «non versato»);
 - il 30% per omesso/tardivo/parziale versamento.



L'intervento del 2021: norma retroattiva

D.L. n. 146/2021, convertito in L. n. 215/2021

Art. 5-quinquies (*Interpretazione autentica del comma 1-ter dell'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23*)

1. Il comma 1-ter dell'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020.

Efficacia retroattiva della norma: effetti sul piano amministrativo (gestori strutture responsabili del versamento dell'imposta anche per il periodo pregresso) e sul piano penale (esclusione reato di peculato anche per fatti commessi prima del 19/05/2020)

MA LA SANZIONE PER OMESSA DICHIARAZIONE NON PUO' ESSERE RETROATTIVA (IN QUANTO INTRODotta DAL 2020)



Norma interpretativa: D.L. n. 146/2021 (L. n. 215/2021)

Gestori responsabili del pagamento del tributo anche per il passato

- L'art. 5-quinquies del D.L. n. 146/2021 (L. n. 215/2021) contiene una norma di interpretazione autentica dell'art. 180, co. 3, del D.L. n. 34/2020, stabilendo che il gestore della struttura ricettiva deve qualificarsi responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno anche per il periodo precedente al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.L. n. 34/2020.
- la modifica è destinata ad avere rilevanti riflessi sia sul piano amministrativo che su quello penale, considerata l'efficacia retroattiva dell'intervento. **Sul piano penale** la modifica consentirebbe di neutralizzare la giurisprudenza di Cassazione che, nel prendere in esame le novità previste dal D.L. n. 34/2020, ha escluso la configurabilità del reato di peculato ma solo a decorrere dal 19 maggio 2020, in quanto oggi il gestore è debitore in proprio di somme nei confronti dell'ente impositore (Cass. Pen., sentenze n. 30227/2020, n. 36317/2020 e n. 41793/2021). Ne conseguirebbe una depenalizzazione dei reati anche per i casi verificatisi prima del 19/05/2020, nonostante la chiara portata innovativa del D.L. n. 34/2020, come più volte evidenziato dalla Cassazione (che esclude un intervento di interpretazione autentica).
- **Sul piano amministrativo** la modifica incide sul ruolo dei gestori delle strutture ricettive, senza sciogliere il nodo sulla qualifica di agente contabile (→). Non è chiaro peraltro come la norma interpretativa si concilia con l'applicazione retroattiva delle sanzioni tributarie, se cioè è legittimo procedere per gli anni pregressi al recupero delle somme non versate mediante accertamento esecutivo notificato al gestore di struttura e contestuale irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.



Cambia il ruolo dei gestori delle strutture

Novità normative degli ultimi quattro anni

- Le novità intervenute negli ultimi quattro anni sulla disciplina dell'imposta di soggiorno hanno inciso profondamente sull'applicazione del tributo, al netto dei ristori previsti per i Comuni al fine di compensare i minori introiti causati dalla pandemia da Covid-19 (400 milioni per il 2020, 350 milioni per il 2021 e 150 milioni per il 2022, per un totale di 900 milioni).
- In particolare, i gestori delle strutture ricettive sono passati da un ruolo ausiliario, limitato allo svolgimento di compiti meramente strumentali all'esazione del tributo, ad un ruolo attivo di responsabili del versamento dell'imposta (D.L. n. 34/2020) anche per il periodo precedente al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del D.L. n. 34/2020, come disposto da una norma di interpretazione autentica (avente quindi efficacia retroattiva) introdotta dalla **Legge n. 215/2021**, di conversione del D.L. n. 146/2021.
- Resta comunque il dubbio sulla permanenza o meno della qualifica di **agente contabile** per le strutture ricettive, questione sulla quale dobbiamo registrare un contrasto tra le diverse sezioni regionali della Corte dei conti e che andrebbe risolta quanto prima possibile al fine di eliminare i dubbi sugli adempimenti a carico di gestori e Comuni.



L'efficacia delle delibere comunali

IDS sganciata dal termine del bilancio

- L'art. 15-*bis* del D.L. n. 124/2019 (convertito in L. n. 157/2019), prevede che dal 2020 tutte le delibere regolamentari e tariffarie delle entrate tributarie comunali vengano inviate al Dip.to delle Finanze per la pubblicazione sull'apposito portale entro il 14/10 dell'anno di riferimento, con pubblicazione entro il 28/10, come condizione di efficacia delle delibere.
- Tuttavia, relativamente all'imposta di soggiorno, al contributo di sbarco per le isole minori, al contributo di soggiorno di Roma capitale e al contributo a carico dei vettori per l'accesso al Comune di Venezia, i regolamenti e delibere di approvazione hanno **efficacia a partire dal 2° mese successivo a quello della loro pubblicazione sul portale del Dip.to delle Finanze.**
- Con la **Circolare n. 2/DF del 22/11/2019** il **Dip.to delle GFinanze** fornisce chiarimenti in ordine agli obblighi di trasmissione delle delibere.
- Per quanto concerne **l'imposta di soggiorno e il contributo di sbarco**, i regolamenti e le delibere di approvazione delle tariffe relativi a detti tributi hanno effetto dal primo giorno del secondo mese successivo a quello della loro pubblicazione sul sito internet www.finanze.gov.it. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze provvede alla loro pubblicazione entro i quindici giorni lavorativi successivi alla data di inserimento nel Portale del federalismo fiscale.
- Il Comune, pertanto, nello stabilire la data a decorrere dalla quale trovano applicazione le tariffe o le disposizioni regolamentari approvate, deve tener conto del vincolo imposto dalla disposizione in commento, che subordina l'acquisizione di efficacia da parte dell'atto al trascorrere del periodo previsto dalla norma.



L'IDS per i Comuni capoluogo di provincia a forte vocazione turistica

(D.L. n. 124/2019 – L. n. 197/2022)

- Il comma 1-*bis* dell'art. 46 del **D.L. n. 124/2019** (convertito in L. n. 157/2019), dispone che nei **Comuni capoluogo di provincia** che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle Amministrazioni Pubbliche competenti per la raccolta ed elaborazione di dati statistici, abbiano avuto **presenze turistiche in numero venti volte superiore a quello dei residenti**, l'imposta di soggiorno può essere applicata fino all'importo massimo di 10 euro a notte (rispetto al vigente limite massimo di 5 euro).
- I predetti Comuni sono individuati con **Decreto del Ministro** per i Beni e le attività culturali e per il turismo, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della norma (cioè entro il 24 gennaio 2020).
- La Legge n. 157/2019 introduce quindi un nuovo limite massimo dell'imposta di soggiorno – limitato ai casi previsti dalla norma (cioè ai Comuni capoluogo di provincia a forte vocazione turistica) – corrispondente a quello già applicabile da Roma Capitale per effetto del “contributo di soggiorno” introdotto per la sola capitale dal D.L. n. 78/2010. Tuttavia, il D.M. previsto dalla norma in questione non risulta adottato.
- L'art. 1, co. 787, della **Legge n. 197 del 29/12/2022** (Legge di bilancio 2023) ha comunque eliminato il riferimento al D.M. rendendo la previsione normativa direttamente applicabile **in base ai dati 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.
- Si tratta tuttavia di una previsione normativa con requisiti molto stringenti, poiché l'incremento tariffario (fino a 10 euro a notte) sarà possibile - e peraltro facoltativo - solo per cinque Comuni capoluogo di provincia: Rimini, Venezia, Verbania, Firenze e Pisa.

I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

- Va in primo luogo segnalato il **contributo di soggiorno per la città di Roma**, previsto dall'art. 14, co. 16, del D.L. n. 78/2010, quindi precedente all'entrata in vigore dell'imposta di soggiorno.
- L'art. 4, co. 2-*bis*, della L. n. 44/2012 ha istituito l'**imposta di sbarco** (poi sostituita dal contributo di sbarco) per i Comuni delle isole minori, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50 e riscossa dalle compagnie di navigazione contestualmente al prezzo del biglietto. Il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.
- La L. n. 221/2015 (collegato ambientale) ha introdotto il nuovo "**contributo di sbarco**", la cui riscossione non è limitata alle sole compagnie di navigazione di linea ma viene estesa ai vettori privati, eliminando così l'irrazionalità della norma originaria. L'art. 33 della L. n. 221/2015 riformula la disciplina dell'imposta di sbarco sulle isole minori, che può arrivare fino a 5 euro a passeggero. La norma in questione rappresenta in realtà una versione riveduta e corretta dell'imposta di sbarco prevista dal comma 3-*bis* dell'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011, disposizione che viene integralmente sostituita dal citato art. 33.
- Il comma 1129 della L. 145/2018 autorizza il **Comune di Venezia** ad adottare un **contributo di sbarco** previsto per l'accesso alla città antica e alle altre isole minori della laguna. Il nuovo prelievo è comunque **alternativo all'imposta di soggiorno** ed è dovuto per il solo accesso al territorio, per cui non è correlato al pernottamento, come invece richiesto per l'applicazione dell'imposta di soggiorno. Viene in questo modo colpito anche il turista "*passaggero*", che cioè pernotta in altri Comuni e transita in giornata nel territorio comunale. L'importo massimo consentito per il nuovo contributo e per l'imposta di soggiorno è elevato a 10 euro, misura massima del contributo di soggiorno riservata finora soltanto a Roma Capitale, richiamato espressamente dalla norma.



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

Contributo di soggiorno per la Città di Roma

Art. 14, comma 16, D.L. n. 78/2010

«16. (omissis) Per garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria, il Comune di Roma può adottare le seguenti apposite misure: (omissis)

*e) introduzione di un **contributo di soggiorno** a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive della città, da applicare **secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione** fino all'importo **massimo di 10 euro per notte di soggiorno**;».*

- Si tratta di una norma precedente all'entrata in vigore dell'imposta di soggiorno.
- Tale disposizione consente alla città di Roma, quale Capitale della Repubblica, l'introduzione di un contributo di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive della città, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione fino all'importo massimo di 10 euro per notte di soggiorno.
- Il contributo di soggiorno è stato introdotto a decorrere dal 1° gennaio 2011 con Deliberazione n. 38 dell'Assemblea Capitolina del 22/12/2010. A seguito degli interventi legislativi apportati in materia di Contributo di soggiorno, il Regolamento è stato oggetto di modifiche e revisioni da parte dell'Assemblea Capitolina.
- Tariffe «a stelle» (€ 5,00 al giorno per hotel a 2 stelle; € 6,00 al giorno per hotel a 3 stelle; € 7,50 al giorno per hotel a 4 stelle; € 10,00 al giorno per hotel a 5 stelle), max. 10 pernottamenti, comunicazioni trimestrali, esenti minori anni 10, previsto tavolo tecnico (Comune/associazioni).

I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

3-bis. *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'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un **massimo di euro 1,50**, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono **collegamenti marittimi di linea**. La compagnia di navigazione è responsabile del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'art. 1, commi da 158 a 170, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296. L'imposta non è dovuta 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 e che sono parificati ai residenti. I Comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del tributo, nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.*

I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

- L'art. 4, co. 2-*bis*, della L. n. 44/2012 ha istituito **l'imposta di sbarco** (poi sostituita dal contributo di sbarco) per i Comuni delle isole minori, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50 e riscossa dalle compagnie di navigazione contestualmente al prezzo del biglietto. Il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.
- Diversamente dall'imposta di soggiorno, in questo caso il legislatore si è preoccupato di attribuire alla compagnia di navigazione il ruolo di responsabilità del tributo, sia in ordine al pagamento dell'imposta (con diritto di rivalsa sui soggetti passivi) sia in merito alla presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.
- Inoltre, la L. n. 44/2012 ha previsto le sanzioni (invece mancanti nell'imposta di soggiorno, almeno sino al D.L. n. 34/2020) in caso di omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta (dal 100 al 200% dell'importo dovuto) nonché per l'omesso, ritardato o parziale versamento (30% ex art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).
- L'imposta non è comunque dovuta 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 e che sono parificati ai residenti.
- Resta per i Comuni la possibilità di prevedere nel regolamento modalità applicative del tributo, nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

Applicabilità alle isole lacustri: con la sentenza n. 1286 del 29.11.2017 il TAR Torino ha chiarito che l'imposta di sbarco può essere applicata anche alle isole lacustri, definendo il concetto di alternatività con l'imposta di soggiorno non escludendo di fatto la possibilità di applicare entrambi i tributi. Il TAR Torino conferma che il riferimento alle isole minori non può limitarsi, in difetto di una espressa previsione legislativa, soltanto a quelle marittime (in tal senso: TAR Torino, Ordinanza n. 225 del 05.06.2014; TAR Brescia, Ordinanza n. 808 del 14.05.2015).

- Il TAR Torino respinge il ricorso del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti che eccepiva la violazione dell'art. 4, co. 3-bis, del D.Lgs. n. 23/2011 e contestava la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'imposta, che sarebbe applicabile solo dai Comuni nel cui territorio insistono le isole minori di cui all'**allegato A, L. n. 448/2001**.
- In particolare, il TAR Torino evidenzia che l'imposta può essere istituita anche per lo sbarco su isole minori diverse da quelle marittime, come quelle lacustri, purché lo sbarco venga effettuato mediante i mezzi di trasporto delle compagnie di navigazione di linea. Un'interpretazione letterale della norma, viceversa, determinerebbe l'elusione della finalità dell'imposta di sbarco, con riferimento a situazioni identiche a quelle dell'approdo di turisti su isole marittime, benché non direttamente previste dall'art. 4, co. 3-bis, D.Lgs. n. 23/2011.
- Il TAR Torino non ravvisa ragioni per differenziare, sul piano tributario, le isole collocate in mezzo ad un lago da quelle circondate dal mare, poiché il fenomeno turistico rappresenta il connotato qualificativo di entrambe



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

Deve trattarsi di compagnie di linea: alcuni Comuni hanno ritenuto di estendere l'applicazione del tributo a tutti i turisti che arrivano sull'isola, anche tramite imbarcazioni non di linea, ma il **TAR Toscana** ha ritenuto illegittima tale estensione, evidenziando che l'imposta di sbarco è dovuta solo se si viaggia con una compagnia di navigazione che fornisce collegamenti di linea (sentenza n. 2058/2012, sentenza n. 444/2013 e sentenza n. 1154/2013).

La norma primaria individua a monte presupposto e soggetti passivi dell'imposta di sbarco, mentre le autonomie locali sono legittimate a incidere solo sulla relativa aliquota (**Consiglio di Stato**, Ord. n. 2126 del 05.06.2013).

La questione è stata affrontata anche dal **TAR di Napoli**, con le sentenze nn. 5679 e 5681 del 05.11.2014, che ha accolto il ricorso del Ministero dell'Economia e delle Finanze avverso un regolamento comunale che estendeva il prelievo a qualsiasi mezzo di trasporto marittimo. Con le sentenze n. 2516 e 2517 del 29.05.2017 il **Consiglio di Stato** ha confermato la decisione di primo grado che aveva dichiarato l'illegittimità del Regolamento comunale sull'imposta di sbarco per due ragioni: 1. perché imponeva l'imposta allo sbarco con qualsiasi mezzo di trasporto e non solo con mezzi di trasporto pubblico di linea; 2. perché delineava una forma di mediazione obbligatoria come condizione di procedibilità dell'azione giudiziale di fronte alle Commissioni tributarie. Il Consiglio di Stato evidenzia peraltro che la L. n. 221/2015, nel modificare la disposizione di legge contestata, ha sostituito l'originaria imposta di sbarco con il «contributo di sbarco», il cui presupposto è stato esteso all'approdo a mezzo di «vettori aeronavali che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali, abilitati e autorizzati ad effettuare collegamenti verso l'isola», accompagnando la progressiva estensione del presupposto di imposta con la prescrizione della riscossione unitamente al pagamento del prezzo del biglietto e la previsione di una fattispecie di solidarietà tributaria. In tal modo sono stati significativamente ristretti i casi esclusi dall'imposizione.



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

Utilizzo di vettori privati (dubbi): con l'ordinanza n. 148 del 15.02.2013 il TAR Catania ha respinto la richiesta di sospensiva proposta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze avverso il regolamento comunale adottato dal Comune di Santa Marina Salina (Isole Eolie). Nella fattispecie il regolamento estendeva l'applicazione dell'imposta di sbarco anche in caso di collegamenti marittimi con «ogni altro vettore pubblico e privato», in contrasto all'art. 4, co. 3-bis, del D.Lgs. n. 23/2011 che fa riferimento solo alle «compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea». Da qui il ricorso del MEF con contestuale istanza cautelare, che viene tuttavia respinta dal TAR «considerato che, ad un primo esame non si appalesano sussistenti i presupposti per l'accoglimento dell'invocata tutela cautelare, in particolare con riferimento alla mancata prova della sussistenza di un pregiudizio grave ed irreparabile».

La questione viene affrontata dal D.L. n. 126/2013 (poi decaduto) che riscrive integralmente il comma 3-bis dell'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011 ampliando la portata applicativa dell'imposta di sbarco, consentendone l'applicazione non solo se si viaggia con una compagnia di navigazione che fornisce collegamenti di linea, ma anche in caso di utilizzo di imbarcazioni che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali.

La questione viene comunque risolta con il contributo di sbarco (L. 221/2015) →



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

Al vaglio della Corte Costituzionale: con le Ordinanze n. 4335 e n. 4436 del 16.09.2015 il Consiglio di Stato ha affermato che è irrazionale la disposizione normativa che prevede il pagamento dell'imposta di sbarco solo per chi viaggia con compagnie di navigazione di linea e non anche con vettori privati, chiedendo l'intervento della Corte Costituzionale sulla legittimità della norma istitutiva del tributo. Contrariamente a quanto previsto dalla norma, i Comuni di Capri e di Anacapri hanno ritenuto di estendere l'applicazione del tributo a tutti i turisti che arrivano sull'isola, anche tramite imbarcazioni non di linea. Il TAR Napoli ha tuttavia censurato la scelta locale, perché amplia la platea dei soggetti passivi dell'imposta «in evidente violazione della legge che sottrae all'autonomia regolamentare degli Enti Locali la definizione dei soggetti passivi e del presupposto dell'imposta» (Sentenze n. 5679 e n. 5681 del 2014). Il Governo ha tentato di neutralizzare tale orientamento giurisprudenziale, introducendo un'apposita norma che estende l'applicazione del tributo alle imbarcazioni non di linea (cfr. D.L. n. 126/2013), ma il Decreto è decaduto per mancata conversione in legge. Il contenzioso è così approdato al **Consiglio di Stato** che, con due sentenze non definitive del 08.09.2015 (nn. 4158 e 4161), ha confermato l'esito del giudizio di primo grado, ma ha rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, co. 3-bis, D.Lgs. n. 23/2011, per le ragioni esposte nelle Ordinanze n. 4335 e n. 4436 del 16.9.2015.

Nelle pronunce si legge che il differente trattamento tra chi adoperi vettori di linea per recarsi nell'isola e chi faccia uso di altri mezzi non ha una giustificazione razionale, né in termini generali, né in chiave di capacità contributiva. Per i Giudici di Palazzo Spada la disposizione tributaria contestata sembra presentare indici di arbitrarietà tali da sollecitarne una valutazione in termini di legittimità costituzionale. In particolare, se lo scopo del tributo è alleviare i Comuni dagli oneri prodotti dai turisti che sbarcano sulle isole minori, la disparità di trattamento in funzione del mezzo adoperato per raggiungere l'isola potrebbe essere priva di una razionale giustificazione. (→)



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

L'imposta di sbarco (2012-2015)

Estensione del presupposto: con la sentenza n. 281 del 16.12.2016 la **Corte Costituzionale** ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4, co. 3-bis, del D.Lgs. n. 23/2011, sollevata dal Consiglio di Stato con due ordinanze del 16.09.2015, confermando così la legittimità della disciplina sull'imposta di sbarco. La Consulta respinge le censure dei Giudici di Palazzo Spada, evidenziando che il legislatore abbia dapprima inteso estendere il presupposto d'imposta allo sbarco con «imbarcazioni che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali, abilitati e autorizzati ad effettuare collegamenti marittimi verso l'isola» (art. 2, co. 19, D.L. n. 126/2013, non convertito in legge) e successivamente abbia introdotto, in sostituzione dell'imposta di sbarco, un «contributo di sbarco» da applicare anche all'approdo sul territorio dell'isola minore mediante vettori «aeronavali» che svolgono «servizio di trasporto di persone a fini commerciali, abilitati e autorizzati ad effettuare collegamenti verso l'isola» (art. 33, co. 1, L. n. 221/2015).

In entrambe le occasioni, peraltro, il Legislatore ha accompagnato la progressiva estensione del presupposto d'imposta con la prescrizione della riscossione unitamente al pagamento del prezzo del biglietto e la previsione di una fattispecie di solidarietà tributaria, opzioni che viceversa sarebbero estranee all'addizione invocata. La descritta evoluzione normativa dimostra di per sé la **varietà delle soluzioni astrattamente praticabili**, rispetto alle quali quella invocata dal Consiglio di Stato si connota di un'ulteriore *vis expansiva* sotto il profilo dell'imposizione non temperata da concomitanti accorgimenti funzionali alla sua effettività. Tale scelta comporterebbe un'operazione manipolativa esorbitante dai poteri della Consulta, con conseguente inammissibilità delle questioni sollevate.



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

Il contributo di sbarco (dal 2015) (L. n. 221/2015 modifica l'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011)

3-bis. *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'art. 52 del D.Lgs. 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% dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento del contributo si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'art. 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.*

I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

Il contributo di sbarco (dal 2015)

- La **L. n. 221/2015** (collegato ambientale) ha introdotto il nuovo “**contributo di sbarco**”, la cui riscossione non è limitata alle sole compagnie di navigazione di linea ma viene estesa ai vettori privati, eliminando così l'irrazionalità che ha indotto il Consiglio di Stato (Ordinanze nn. 4335 e 4336 del 16/09/2015) a sollevare la questione di legittimità costituzionale della norma originaria (*). L'art. 33 della L. n. 221/2015 (collegato ambientale) riformula la disciplina dell'imposta di sbarco sulle isole minori, che può arrivare fino a 5 euro a passeggero. La norma in questione rappresenta in realtà una versione riveduta e corretta dell'imposta di sbarco prevista dal comma 3-*bis* dell'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011, disposizione che viene integralmente sostituita dal citato art. 33.
- La nuova disciplina prevede che l'imposta di sbarco, rinominata “contributo di sbarco”, abbia un ammontare massimo di 2,50 euro (dunque, 1 euro in più rispetto alla vigente imposta) e possa essere elevata dai Comuni fino a 5 euro per determinati periodi dell'anno nonché per l'accesso a zone vulcaniche (subito ribattezzata “la tassa sui vulcani”). La riscossione del prelievo, in precedenza limitata alle sole compagnie di navigazione di linea, viene ora estesa ai vettori privati. Per quanto riguarda l'accesso alle zone vulcaniche, la riscossione del contributo viene invece demandata alle guide vulcanologiche e ad altri soggetti individuati dal Comune.
- Inoltre, rispetto all'imposta di sbarco, sono ampliate le finalità dei relativi introiti: essi sono infatti destinati a finanziare interventi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, interventi di recupero e salvaguardia ambientale, nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori. In questo modo sarebbe possibile finanziare la raccolta e smaltimento rifiuti con una entrata diversa dalla TARI, in contrasto con l'obbligo normativo di copertura del costo del servizio con la TARI.

(*) Con la **Sentenza n. 281 del 16/12/2016** la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4, co. 3-*bis*, D.Lgs. n. 23/2011, sollevata dal Consiglio di Stato con due ordinanze del 16/09/2015, confermando così la legittimità della disciplina sull'imposta di sbarco.

I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

Il contributo di sbarco (dal 2015)

- **Tariffa diversificata in base al territorio:** con la sentenza 415 del 09.05.2018 il TAR Sardegna ha ritenuto legittima la diversificazione tariffaria del contributo di sbarco tra isola principale e isole "minori", applicando alla prima € 2,50 e alle seconde € 5,00, limitatamente al periodo estivo (dal 1° giugno al 31 agosto di ogni anno).
- **Alternatività con imposta di soggiorno:** con la sentenza n. 195 del 12.02.2019 il TAR Torino ha affermato che l'imposta di sbarco (o il contributo di sbarco) è un prelievo da considerarsi alternativo all'imposta di soggiorno, essendo pertanto preclusa all'Ente Locale di applicare l'imposta di soggiorno nei confronti di coloro che soggiornino sulla restante parte del territorio comunale, cioè sulla terraferma, senza approdare sulle isole. Il TAR Torino, discostandosi dalla sentenza n. 1286/2017, accoglie il ricorso del MEF evidenziando che l'art. 4, co. 3-bis, D.Lgs. n. 23/2011 consente l'istituzione, all'interno del territorio comunale, di contributo di sbarco, a carico di coloro che sbarcano su un'isola minore, in alternativa all'istituzione di un'imposta di soggiorno, applicata a coloro che alloggiano in strutture recettive. I Comuni che, come il Comune di Stresa, ricomprendono nel loro territorio isole minori sono dunque legittimati a istituire – sulla base di una valutazione discrezionale, legata al gettito previsto - solo uno dei due tributi. L'alternatività prevista dall'art. 4, co. 3- bis, D.Lgs. n. 23/2011 concerne, dunque, l'istituzione, a monte, del contributo e non solo la sua applicazione, a valle.



I prelievi sostitutivi dell'imposta di soggiorno

Il contributo di sbarco per il Comune di Venezia

- Il comma 1129 della L. n. 145/2018 autorizza il Comune di Venezia ad adottare un contributo di sbarco previsto per l'accesso alla città antica e alle altre isole minori della laguna. Il nuovo prelievo è comunque **alternativo all'imposta di soggiorno** ed è dovuto per il solo accesso al territorio, per cui non è correlato al pernottamento, come invece richiesto per l'applicazione dell'imposta di soggiorno. Viene in questo modo colpito anche il turista "*passaggero*", che cioè pernotta in altri Comuni e transita in giornata nel territorio comunale. L'importo massimo consentito per il nuovo contributo e per l'imposta di soggiorno è elevato a 10 euro, misura massima del contributo di soggiorno riservata finora soltanto a Roma Capitale, richiamato espressamente dalla norma.
- L'art. 12 co. 2-ter, del D.L. n. 228/2021, convertito in L. n. 15/2022 estende l'ambito di applicazione dell'imposta di soggiorno da parte del Comune di Venezia all'accesso senza vettore alla città antica o alle isole minori. In particolare, il comma 2-ter in esame modifica l'art. 1, co. 1129, della Legge di bilancio 2019 (Legge n. 145/2018) autorizzando il Comune di Venezia ad applicare l'imposta di soggiorno per le isole minori, di cui all'art. 4, co. 3-bis, del D.Lgs. n. 23/2011, alternativamente all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del medesimo articolo, per l'accesso con o senza vettore alla Città antica e alle altre isole minori della laguna. La normativa previgente faceva invece riferimento all'accesso con qualsiasi vettore.
- Dal 25/04/2024 è previsto un contributo di accesso giornaliero di 5 euro (ad eccezione degli accessi che avvengono dalle 16,00 del pomeriggio alle 8,30 del mattino)



LA GIURISPRUDENZA SULLA DISCIPLINA DEL TRIBUTO



Poteri delle Regioni sull'individuazione delle strutture ricettive

Elenchi regionali

- La giurisprudenza amministrativa ha ritenuto illegittima l'**istituzione dell'imposta di soggiorno in caso di Comune non inserito negli elenchi regionali** delle località turistiche.
- La prima pronuncia in tal senso si è avuta dal **TAR Molise** con la **sentenza 25/07/2014, n. 477**, che ha annullato un regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno in quanto il Comune non era inserito nell'**elenco regionale delle località turistiche**, elenco in realtà mai stilato dalla Regione.
- L'impossibilità di introdurre l'imposta di soggiorno se il Comune non è inserito negli elenchi regionali delle località turistiche è stata confermata dallo stesso **TAR Molise** con la **sentenza n. 23 del 30/01/2015** e successivamente dal **TAR Toscana** con la **sentenza n. 647 del 05/05/2017**.
- Con la **sentenza n. 838 del 27 marzo 2018** il **TAR Milano** ha ritenuto illegittimo un regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno non essendo il Comune inserito negli elenchi regionali delle località turistiche, come imposto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011, non potendo peraltro aggirare l'ostacolo avvalendosi della potestà regolamentare ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.
- Sul punto si registra una situazione non uniforme sul territorio nazionale, dal momento che solo alcune regioni hanno adottato specifici elenchi di Comuni turistici ai fini dell'applicazione dell'imposta di soggiorno e non tutte le regioni hanno adottato una norma apposita.



Poteri delle Regioni sull'individuazione delle strutture ricettive

- Con la **sentenza n. 53 del 22 gennaio 2019** il **TAR Liguria** ha affermato che è legittimo l'elenco regionale dei Comuni turistici attraverso la mera ricognizione dei Comuni che aderiscono al Patto per il turismo, a prescindere dall'effettiva vocazione turistica del Comune, poiché l'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011 non detta criteri per la formazione degli elenchi regionali delle località turistiche, rimessi pertanto all'autonomia legislativa di ciascuna Regione.
- Con la **sentenza 1614 del 11/3/2019** il Consiglio di Stato ha affermato che l'istituzione del tributo presuppone che il Comune (non capoluogo o non facente parte di Unioni di Comuni) sia inserito in un apposito elenco regionale di località turistiche o città d'arte adottato dopo il D.Lgs. n. 23/2011.
- Inoltre la **regione non può riconoscere indistintamente tutti i comuni meritevoli della qualifica di "località turistica" o "città d'arte"**, dal momento che all'interno di una regione coesistono Comuni a forte vocazione turistica e Comuni che costituiscono più semplicemente centri abitati funzionali ad esigenze puramente residenziali, commerciali o industriali. In tal senso si è espresso il **TAR Milano** con **sentenza n. 2525 del 17/12/2020** che ha annullato la delibera della giunta regionale della Lombardia n. 145 del 21/05/2018.
- **Consiglio di Stato n. 1955 del 28/2/2024**: è rimessa all'esclusiva valutazione delle Regioni l'individuazione delle località turistiche ai fini dell'istituzione dell'imposta di soggiorno, consentendo di escludere dall'elenco solo i Comuni che non hanno strutture ricettive (legittimo l'operato della regione Lombardia che nel 2020 ha individuato 1081 Comuni turistici su 1506 totali esistenti nella Regione).



Criteri di gradualità delle tariffe

In proporzione al prezzo o in base alla classificazione?

- In ordine alla determinazione dell'imposta *«secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno»*, è stato ritenuto legittimo il sistema di modulazione delle tariffe parametrato alle “stelle” attribuite agli alberghi, trattandosi comunque di un elemento in grado di assicurare la gradualità del tributo al prezzo delle camere.
- Con la **sentenza n. 1824 del 12/07/2013** il **TAR Milano** ha respinto il ricorso di un albergatore di Lodi avverso il regolamento istitutivo dell'imposta di soggiorno nella città lombarda, ritenendo legittimo il regolamento comunale che determina la misura del tributo in relazione al numero delle stelle della struttura ricettiva.
- Con la **sentenza 6644 del 23/11/2018** il **Consiglio di Stato** ha affermato che è legittimo il sistema di modulazione dell'imposta di soggiorno parametrata alle “*stelle*” attribuite agli alberghi, trattandosi comunque di un elemento in grado di assicurare la gradualità del tributo al prezzo delle camere, non potendo peraltro pretendere una rigida corrispondenza tra prezzi praticati dalla singola struttura alberghiera e importo dell'imposta di soggiorno.
- Con la **sentenza 1614 del 11/03/2019** il **Consiglio di Stato** ha affermato che la tariffa del prelievo deve essere modulata in base alla classificazione della struttura ricettiva, non potendo stabilire una tariffa unica per tutti gli alberghi (senza tenere conto della distinzione di stelle di ciascuna struttura né della stagionalità).



Criteri di gradualità delle tariffe

In base alla classificazione delle strutture

- La giurisprudenza amministrativa ha sostanzialmente affermato che il principio stabilito dal legislatore ha una natura tendenziale e che la commisurazione dell'imposta può basarsi sull'esperienza comune, che indica un aumento del prezzo correlato a una classificazione più alta.
- **TAR Catania n. 808 del 14/03/2024 (legittimo ancorare la tariffa al tipo di struttura ricettiva):** «la graduazione effettuata con la delibera gravata, ancorando l'importo dell'imposta alla tipologia e alla classificazione delle strutture ricettive presenti sul territorio comunale, risulta essere compatibile e ossequiosa del principio costituzionale sopra richiamato, nonché proporzionata rispetto alle fattispecie in esame, pretendendo un esborso maggiore nei confronti di turisti che possono acquistare soggiorni presso strutture ricettive più costose, avendo maggiore ricchezza disponibile, via via scendendo in base alla tipologia di struttura alberghiera e al correlato costo dei relativi servizi offerti, colpendo in maniera graduale la capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, ossia del turista-ospite».
- Il sistema di calcolo in riferimento alle «stelle» delle strutture non è applicato da tutti i Comuni (Bergamo = tariffa 6% del costo camera, max. 5 euro; Bologna «a fasce»: 3 euro fino a 30,99; 4,2 euro → 31-70,99; 4,6 euro → 71-120,99; 5 euro oltre 121; Campobasso tariffa unica 1 euro a notte) ed è peraltro criticato (vedi Risoluzione febbraio 2024).

Criteri di determinazione delle tariffe

- In ordine alla determinazione dell'imposta si è pronunciato anche il **TAR Brescia** con la **sentenza n. 21 del 13/01/2020**, ritenendo illegittima la tariffa delle case per vacanze nella stessa misura degli hotel a 4 stelle. In particolare il TAR Brescia ha considerato illegittima la delibera comunale che aumenta le tariffe dell'imposta di soggiorno unicamente per le case ed appartamenti per vacanze, prevedendo un importo di 1,5 euro a persona per giorno, corrispondente a quello per gli hotel a 4 stelle, mantenendo invece invariati i previgenti importi per le altre strutture.
- **Legittime le tariffe stagionali e la riduzione fissa su tutte le tariffe nel periodo di media stagione:** con la sentenza n. 3427 del 3/4/2023 il Consiglio di Stato ha chiarito che i Comuni possono prevedere una riduzione delle tariffe dell'imposta di soggiorno per i soli mesi invernali, ritenendo peraltro legittima una riduzione fissa per la media stagione (senza distinzione alcuna tra categorie e tipologie di strutture), ribaltando l'esito del giudizio di primo grado (TAR Lecce n. 1021/2020 e n. 1064/2021). Per il Consiglio di Stato non è preclusa la valorizzazione di ulteriori parametri per la modulazione dell'imposta (e così, per esempio, l'andamento turistico stagionale, il numero complessivo delle presenze sul territorio comunale), ma si tratta di valutazioni ampiamente discrezionali dei singoli enti locali nella modulazione dei profili applicativi del tributo, ivi compresa la possibilità di modulare l'imposta per "determinati periodi di tempo", secondo quanto espressamente previsto dall'art. 3, co. 4, del D.Lgs. n. 23/2011. A tal fine, il dato statistico (la rilevazione delle presenze turistiche secondo l'andamento stagionale) rappresenta un obiettivo e ragionevole parametro di valutazione, ma non un vincolo rigido. La decisione del primo giudice non può essere condivisa anche nella parte in cui ha ritenuto illogica la scelta di prevedere una riduzione per il periodo di media stagione in misura fissa di 50 centesimi su tutte le tariffe, senza distinzione alcuna tra categorie e tipologie di strutture, che si rivela invece idonea a garantire una adeguata "differenziazione tariffaria" tra le diverse categorie, attuando una graduazione dell'imposta nel rispetto di un principio di "progressività" tra le varie categorie di strutture alberghiere.

Vincoli di destinazione dell'entrata

Visione estensiva della giurisprudenza amministrativa

- Secondo la giurisprudenza amministrativa, la normativa sull'imposta di soggiorno non sembra costituire un vincolo di destinazione nel senso tecnico del termine, come nel caso dell'imposta di scopo, ma rileverebbe meramente sotto il profilo della trasparenza delle scelte compiute da parte delle Amministrazioni locali e dunque sul piano del meccanismo della responsabilità politico-elettorale (cfr. TAR Lecce n. 736/2012; TAR Brescia n. 93/2013; Consiglio di Stato n. 6644/2018).
- E' stato peraltro ritenuto possibile sindacare soltanto profili di palese deviazione dagli obiettivi indicati dalla legge (TAR Firenze n. 1808/2011)
- **TAR Toscana n. 1808 del 24/11/2011:** ha ritenuto legittimo il **finanziamento di una biblioteca** collocata in pieno centro cittadino (ampiamente frequentata da persone, in particolare giovani, di ogni nazionalità) o di eventi culturali nonché del trasporto pubblico locale (rientrante nei "servizi pubblici locali"), non in contrasto con gli obiettivi di sostegno del turismo cui la norma citata si riferisce.
- **TAR Lecce n. 736 del 30/04/2012:** gli interventi di carattere più generico finanziati con il gettito del nuovo tributo (manutenzione del patrimonio dei beni culturali; **personale di Polizia municipale a tempo determinato**; interventi in campo turistico; manutenzione strade comunali; segnaletica stradale; interventi di tutela ambientale; attività relative al problema del randagismo; **servizio RSU**; interventi di realizzazione e manutenzione di parchi e giardini urbani) hanno una evidente, anche se indiretta, funzione di promozione del turismo locale e debbono, pertanto, ritenersi coerenti con il vincolo di destinazione imposto dalla legge.

Vincoli di destinazione dell'entrata

Visione estensiva della giurisprudenza amministrativa

- Il fatto, poi, che il bilancio di previsione approvato dal Comune non presenti un incremento delle previsioni di spesa in materia di turismo rispetto al precedente esercizio finanziario si presenta del tutto privo di rilevanza giuridica. Il legislatore non impone, infatti, che il gettito derivante dal nuovo tributo venga destinato a “nuove spese”, ma impone solo che esso venga utilizzato per finanziare interventi in materia di turismo.
- **Consiglio di Stato n. 6644 del 23/11/2018:** ha ritenuto infondate le censure relative al rispetto del vincolo di destinazione del gettito dell'imposta stabilito dal più volte citato art. 4 del D.Lgs. n. 23 del 2011, dal momento che tale disposizione, con formulazione ampia, destina l'entrata tributaria in questione al finanziamento di interventi *«in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive»*; ed inoltre *«di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali»*; ed infine *«dei relativi servizi pubblici locali»*. L'aggettivo *«relativi»* presente in quest'ultima espressione, laddove riferito ai beni culturali ed ambientali del Comune impositore, può comunque essere inteso a **tutti i servizi pubblici locali offerti da quest'ultimo alla collettività**, quale ente pubblico a fini generali (cfr. per i Comuni l'art. 13 del TUEL di cui al D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267), e nell'ambito della cui azione amministrativa 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.



Vincoli di destinazione dell'entrata

Visione restrittiva della giurisprudenza contabile

- La giurisprudenza contabile ha evidenziato che il **vincolo di destinazione dell'entrata** è limitato agli interventi in materia di turismo ed agli interventi di manutenzione, per cui è possibile finanziare la promozione della ricettività locale o di sportelli per il turismo, ma non i convegni o le assunzioni stagionali dei vigili, né può essere utilizzata per coprire parzialmente i costi del servizio rifiuti (orientamento quest'ultimo superato dalla Legge di bilancio 2024).
- **Spese di promozione soggette a vincoli:** le spese di promozione del territorio, ancorché finanziate dagli introiti dell'imposta di soggiorno, ove rientrino nella categoria delle spese per convegni ecc., non possono essere escluse dai vincoli di cui alla L. n. 122/2010 (**Corte dei conti Emilia-Romagna, n. 228 del 17/12/2014**).
- **Imposta di soggiorno e vincolo di destinazione:** è possibile finanziare la promozione della ricettività locale o di sportelli per il turismo, mentre la pubblicità e i convegni sono soggetti ai limiti di spesa ex L. n. 122/2010 (**Corte dei conti Puglia, n. 210 del 15/10/2015**).
- **Non è possibile finanziare convegni e pubbliche relazioni:** il vincolo di destinazione dell'entrata è limitato agli interventi in materia di turismo ed agli interventi di manutenzione (**Corte dei conti Piemonte, n. 171 del 02/12/2015**).
- **Non è possibile finanziare le assunzioni stagionali dei vigili:** l'introito riveniente dall'IDS non può coprire qualsiasi tipologia di spesa riconducibile a interventi in materia di turismo, ma risulta riservato a finanziare solo le spese che soddisfino in via diretta e immediata le finalità promozionali indicate dal legislatore. In particolare, va escluso che il gettito sia destinabile ad assunzioni di personale stagionale da impiegare nei servizi turistici e a rafforzamento del servizio di vigilanza a fronte di esigenze connesse al flusso turistico (**Corte dei conti Campania, Delibera n. 114 del 03/10/2018**).



Vincoli di destinazione dell'entrata

Visione restrittiva della giurisprudenza contabile

L'imposta di soggiorno non può finanziare la TARI: l'imposta di soggiorno non può essere utilizzata per coprire parzialmente i costi del servizio rifiuti, poiché la disciplina del tributo prevede un vincolo di destinazione dello stesso, con particolare riferimento al settore del turismo e ad interventi ad esso connessi (**Corte dei conti Veneto, Delibera n. 71 del 9/4/2019**). ← Si tratta comunque di un orientamento superato dalla L. n. 213/2023 (Legge di bilancio 2024), che consente di utilizzare il gettito dell'imposta di soggiorno per coprire anche i costi del servizio rifiuti.

Imposta di soggiorno – Utilizzo dei proventi anche per i Comuni in stato di dissesto: il chiarimento è stato fornito in risposta ad un quesito, formulato da un Comune in dissesto, in ordine alla possibilità di utilizzare le somme riscosse dall'imposta di soggiorno per finalità relative a servizi turistici offerti dal Comune (pulizia e decoro delle borgate marinare e del centro storico, stampa *brochure* e *depliant* per la promozione di itinerari turistici, attività di promozione e sostegno in favore di iniziative culturali, attività di formazione per giovani che intendono operare nell'ambito turistico, ecc. (**Corte dei conti Sicilia, Delibera n. 154 del 17/11/2021**).

Imposta di soggiorno - Vincolo di destinazione dei proventi inderogabile: l'imposta di soggiorno può finanziare solo gli specifici ambiti funzionali inerenti al turismo, così come declinati dall'art. 4, co. 1, del D.Lgs. n. 23/2011, e non invece quelli riferibili in via mediata e incidentale all'ambito turistico (**Corte dei conti Veneto, Delibera n. 52 del 27/2/2023**).



Coinvolgimento delle associazioni rappresentative delle strutture ricettive

Obbligo di consultazione

- Per quanto riguarda la procedura di adozione dei regolamenti comunali, la norma impone di **sentire le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive**, partecipazione necessaria non solo nella fase di istituzione dell'imposta ma anche in caso di modifica dei regolamenti.
- **TAR Salerno, sent. n. 756 del 14/05/2019**: il Comune non può istituire l'imposta di soggiorno senza sentire le associazioni di categoria, trattandosi di un obbligo normativamente previsto (art. 4, co. 3, D.Lgs. n. 23/2011) ed applicabile anche in caso di modifiche della disciplina del tributo.
- **TAR Catanzaro, sent. n. 1231 del 18/06/2019 e n. 1354 del 08/07/2019**: il Comune non può istituire l'imposta di soggiorno senza sentire le associazioni di categoria, trattandosi di un obbligo normativamente previsto (art. 4, co. 3, D.Lgs. n. 23/2011) ed essendo *condicio sine qua non* per l'emanazione del provvedimento.
- **Consiglio di Stato, sent. n. 3427 del 03/04/2023**: la preventiva consultazione – **obbligatoria** nell'*an* ancorché, in difetto di espressa previsione, **non vincolante** nel *quid* – costituisce un *requisito formale di legittimità* del regolamento comunale (e – non sussistendo alcuna ragione per distinguere – per le sue successive modificazioni operate in progresso di tempo, in relazione ai successivi periodi di imposta). Trattandosi di adempimento procedimentale previsto espressamente dal paradigma normativo di riferimento – e preordinato, sotto il profilo funzionale, alla garanzia del più ampio e qualificato confronto, in sede di articolazione istruttoria, con le categorie professionali maggiormente interessate alla definizione degli assetti del tributo, relativamente alla fissazione e graduazione delle relative tariffe e della prefigurazione delle possibili esenzioni – la sua omissione deve riguardarsi in termini di **violazione di legge, insuscettibile di essere recuperata a posteriori mediante un postumo** (ed evidentemente non più funzionale) **confronto** su decisioni irreversibilmente assunte.

Altre questioni

- In ordine alla **natura del tributo**, il **TAR L'Aquila** con la **sentenza n. 42 del 14/01/2019** ha evidenziato che l'imposta di soggiorno non è correlata al vantaggio economico che il contribuente percepisce a fronte di un'attività della P.A. ma è **un'imposta di scopo** che prescinde dalla corrispettività con la spesa derivante dall'afflusso turistico, poiché il debito d'imposta sorge anche se manca il rispettivo vantaggio al singolo contribuente.
- Altra questione riguarda il **diritto delle strutture ricettive alle informazioni relative all'utilizzo del tributo**, affrontata dal **TAR Lecce** con la **sentenza n. 1342 del 24/07/2019** evidenziando che le associazioni di categoria e le strutture ricettive hanno diritto ad ottenere dal Comune gli atti relativi alle modalità di utilizzo degli importi riscossi a titolo di imposta di soggiorno. Con la **sentenza n. 1496 del 04/03/2021** il **TAR Napoli** ha affermato che il gestore della struttura ricettiva ha **diritto ad ottenere dal Comune le informazioni relative agli altri gestori** che pagano l'imposta di soggiorno, nonché dei verbali della commissione istituita per gli interventi correlati alla destinazione del gettito derivante dal tributo.
- Con la **sentenza 1614 del 11/3/2019** il **Consiglio di Stato** ha affermato che: 1) (*omissis*); 2) la tariffa del prelievo deve essere modulata in base alla classificazione della struttura ricettiva, non potendo stabilire una tariffa unica per tutti gli alberghi (senza tenere conto della distinzione di stelle di ciascuna struttura né della stagionalità); 3) non è possibile applicare l'imposta per chi usufruisce di camere *day-use* ossia **solo per alcune ore del giorno** senza passarvi la notte. Su quest'ultimo punto i giudici di Palazzo Spada evidenziano il riferimento alla durata dell'ospitalità "*per notte di soggiorno*", per cui è chiaro che il legislatore ha inteso definire la durata dell'alloggio in almeno una notte. È, quindi, illegittimo il regolamento comunale che prevede il pagamento dell'imposta di soggiorno anche in caso di alloggio in albergo per alcune ore del giorno (senza passarvi la notte), in quanto in contrasto con la norma primaria, poiché la situazione di chi alloggia per poche ore in albergo non può essere equiparata a quella di chi vi trascorre la notte quanto a capacità contributiva.

LA GIURISPRUDENZA SUL RUOLO DEI GESTORI DELLE STRUTTURE RICETTIVE



Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza amministrativa

- Una delle prime pronunce sul punto è costituita dalla **sentenza n. 653 del 10/5/2012** del **TAR Venezia**, secondo cui il gestore della struttura ricettiva non può essere qualificato responsabile d'imposta. In particolare il TAR Venezia ha affermato la legittimità del regolamento locale che introduce l'imposta di soggiorno, ma il Comune non può attribuire al gestore della struttura ricettiva la qualifica di soggetto responsabile degli obblighi tributari.
- Sempre lo stesso **TAR Venezia**, con la successiva **sentenza n. 1165 del 21/8/2012**, ha affermato che ai gestori delle strutture ricettive possono essere imposti solo adempimenti strumentali. Il TAR ha accolto parzialmente il ricorso degli albergatori di Venezia annullando il regolamento istitutivo dell'imposta di soggiorno nella parte in cui prevede l'utilizzo delle espressioni "responsabile degli obblighi tributari" e di "responsabile della riscossione".
- Con la **sentenza n. 200/2013** il **TAR Toscana** respinge il ricorso degli albergatori di un Comune della Maremma livornese rifacendosi in gran parte alla precedente sentenza n. 1808/2011 riguardante la città di Firenze; tra i punti evidenziati dal TAR si segnalano i seguenti: 1) la titolarità di adempimenti strumentali in capo agli albergatori non comporta alcuna attribuzione di pubbliche funzioni e poteri (ma tale conclusione sembra porsi in contrasto con quanto affermato dalla Corte dei Conti Veneto, che li qualifica "agenti contabili di fatto" soggetti al conto giudiziale e alla giurisprudenza contabile); 2) l'imposta di soggiorno non viola i principi comunitari di libera concorrenza, di libera circolazione dei servizi, di non discriminazione, di ragionevolezza, ecc., in quanto tutti i turisti sono indifferentemente sottoposti a prescindere dalla loro provenienza, e per importi che non possono reputarsi sproporzionati; 3) sussiste la compatibilità costituzionale della disciplina dell'imposta stessa (che non viola il principio di uguaglianza, né presenta profili di manifesta irragionevolezza) in quanto applicabile solo in determinati Comuni senza peraltro colpire i turisti in maniera sproporzionata (nel caso concreto il Comune aveva stabilito di applicare l'importo massimo di due euro per notte, ben inferiore ai cinque euro indicati come limite dal legislatore).

Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza amministrativa

- Il **TAR Palermo**, con la **sentenza n. 2174 del 31/10/2012** ha dichiarato l'illegittimità di un regolamento comunale per la disciplina dell'imposta di soggiorno, nella parte in cui individua il gestore della struttura recettiva quale responsabile d'imposta obbligato, in solido con il soggetto passivo dell'imposta (cioè l'ospite della struttura), al versamento dell'imposta stessa. Tale previsione è illegittima in quanto il gestore della struttura recettiva, in base alla norma regolamentare citata, non viene individuato come titolare di meri adempimenti strumentali alla riscossione (dichiarazione periodica e versamenti), ma come "responsabile d'imposta", senza che detta qualificazione trovi alcun supporto normativo. Deve quindi essere stralciata la parte del regolamento comunale che attribuisce al gestore della struttura ricettiva la "*figura di responsabile d'imposta obbligata in solido al versamento dell'imposta*".
- Sulla stessa lunghezza d'onda si pone poi il **TAR Veneto**, con la **sentenza n. 141 del 05/02/2013**, il quale evidenzia che solo l'ospite risponde per l'omesso versamento tributo. In particolare, il TAR Veneto, oltre a ritenere infondati diversi rilievi, si è soffermato sulla presunta violazione dell'art. 4, co. 3, del D.Lgs. n. 23/2011, dell'art. 52, co. 1, del D.Lgs. n. 446/1997 e dell'art. 23 della Costituzione, ovvero sul rilievo che i gestori delle strutture ricettive siano stati resi responsabili degli obblighi tributari. La censura viene ritenuta infondata dal TAR, trattandosi di obblighi strumentali che si rendono necessari in relazione alla riscossione dell'imposta.
- È stato ulteriormente chiarito che alle strutture ricettive sono affidati solo compiti strumentali all'esazione. Invero, con la **sentenza n. 1824 del 12/7/2013** il **TAR Milano** ha respinto il ricorso di un albergatore di Lodi avverso il regolamento istitutivo dell'imposta di soggiorno nella città lombarda. Viene in particolare contestato il regolamento comunale nella parte in cui demanda ai gestori delle strutture ricettive il compito di informare gli ospiti dell'esistenza dell'imposta, di verificare se l'ospite sia esentato dalla stessa, di riscuotere al termine del soggiorno l'imposta (rilasciando apposita e distinta ricevuta), di comunicare trimestralmente i soggetti passivi e versare contestualmente quanto riscosso. La posizione dell'esercente sarebbe quindi quella di un sostituto o responsabile di imposta, non previsto dalla legge. (segue →)

Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza amministrativa

- (*segue*) Il TAR Milano, tuttavia, ritiene che il regolamento nel suo complesso non crea una responsabilità in capo agli albergatori in ordine al pagamento dell'imposta, che colpisce solo ed esclusivamente i soggetti che soggiornano nelle strutture, mentre gli importi dovuti ma non corrisposti da questi soggetti possono essere recuperati coattivamente dal Comune esclusivamente nei loro confronti, sulla base delle dichiarazioni dei gestori delle strutture ricettive. In sostanza ai gestori sono affidati adempimenti strumentali all'esazione, del tutto distinti dall'obbligazione tributaria. D'altronde si tratta di attività per le quali non è ravvisabile la sussistenza di una riserva di legge, e per i quali l'art. 4, co. 3, del D.Lgs. n. 23/2011 demanda espressamente ai regolamenti comunali "la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo".
- Trattandosi di un rapporto tributario intercorrente tra l'ospite dell'albergo e il Comune, ulteriore conseguenza riguarda l'impossibilità di applicare al gestore dell'albergo la sanzione tributaria del 30%. Infatti, con la **sentenza n. 1399 del 4/7/2013** il **TAR Palermo** ha affermato che i Comuni della Sicilia possono istituire l'imposta di soggiorno e al gestore dell'albergo non può essere applicata la sanzione tributaria del 30%. Il TAR ha così accolto parzialmente il ricorso degli albergatori di Cefalù dichiarando illegittima la norma del regolamento comunale che prevedeva per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta riscossa dalla struttura ricettiva una sanzione del 30% (art. 13 D.Lgs. n. 471/1797). Ciò in quanto il gestore dell'albergo è estraneo al rapporto tributario, che si instaura esclusivamente tra il cliente dell'albergo e il Comune. Per tali violazioni il Comune può invece irrogare soltanto le sanzioni di cui all'art. 7-*bis* del D.Lgs. n. 267/2000 (TUEL) cioè da euro 25 a euro 500.
- Sempre in merito alla qualificazione del rapporto dei gestori delle strutture ricettive e ai conseguenti adempimenti, è stato chiarito che è legittimo il regolamento comunale che impone alla struttura ricettiva di versare il tributo all'Ente Locale. In tal senso si è pronunciato il **TAR Veneto** con la **sentenza n. 862 del 18 giugno 2014**, evidenziando in particolare che il ruolo delle strutture ricettive non può essere inquadrato alla stregua di un sostituto d'imposta, trattandosi di attività meramente strumentale.



Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza amministrativa

- Con la **sentenza n. 1141 del 17/10/2016** il **TAR Veneto** ha dichiarato la legittimità di un regolamento comunale dell'imposta di soggiorno che attribuiva ai gestori delle strutture ricettive la qualifica di agente contabile di fatto, respingendo così il ricorso presentato dagli albergatori di Venezia. Con la sentenza n. 1141/2016 il TAR Venezia ribadisce che i gestori delle strutture ricettive non sono sostituti d'imposta né responsabili d'imposta, essendo estranei al rapporto tributario, ma devono solo adempiere ad obblighi strumentali tra cui il riversamento al Comune delle somme versate dagli ospiti a titolo di imposta e la segnalazione dei clienti che si sono rifiutati di versarla. La novità della sentenza sta nel fatto di aver ritenuto legittima la disposizione regolamentare comunale che attribuisce ai gestori delle strutture ricettive la qualifica di "agenti contabili di fatto".
- Con la **sentenza n. 5545 del 27 novembre 2017** il **Consiglio di Stato** ha confermato la decisione di primo grado (TAR Veneto n. 1141/2016) circa la qualifica di agente contabile attribuita ai gestori alberghieri.
- Invero, la qualifica di agente contabile si correla al materiale maneggio di denaro pubblico, tra cui le entrate dello Stato e degli Enti pubblici (art. 74, co. 1, della Legge contabilità generale dello Stato, di cui al R.D. 18 novembre 1923, n. 2440), in ipotesi anche in assenza di provvedimento autorizzativo dell'amministrazione (art. 178 del Regolamento di contabilità generale dello Stato, di cui al R.D. 23 maggio 1924, n. 827). In linea con le risalenti ma tuttora vigenti disposizioni di legge di contabilità generale, anche il Tuel prevede che sono assoggettati a responsabilità contabile non solo il tesoriere ma anche «*ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli Enti Locali*» (art. 93, co. 2, del D.Lgs. n. 267/2000). Non è pertanto dubitabile che già dal momento dell'incasso dell'imposta di soggiorno il gestore alberghiero sia qualificabile come agente contabile nei confronti del Comune.

Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza amministrativa

Le strutture ricettive sono soggetti ausiliari alla P.A.

- Con la **sentenza n. 505 del 10/5/2018** il **TAR Veneto** ha affermato che le strutture ricettive sono qualificabili come soggetti ausiliari della P.A. in quanto titolare di obblighi strumentali all'esazione dell'imposta di soggiorno (obblighi di contabilizzazione, rendicontazione e riversamento di denaro pubblico) e risultano quindi investite di compiti di rilievo pubblicistico. Le strutture ricettive devono pertanto ritenersi soggette all'accesso documentale da parte di chi vi abbia interesse. Il TAR Veneto ribadisce che i gestori delle strutture ricettive sono agenti contabili di fatto, chiarisce che sono comunque estranee al rapporto d'imposta (assolvendo solo a compiti strumentali) e afferma che sono qualificabili come soggetti ausiliari della P.A.

Ai gestori non spetta alcun aggio per la riscossione del tributo

- Con la **sentenza n. 11950 del 10/12/2018** il **TAR Lazio** ha affermato che ai gestori delle strutture ricettive non spetta alcun aggio per la riscossione dell'imposta di soggiorno, considerate le radicali differenze che sussistono rispetto all'espletamento del servizio di riscossione (non demandato ai gestori delle strutture ricettive) e le attività meramente strumentali di cui sono onerate le stesse strutture, che non possono ritenersi né particolarmente difficoltose né gravose per operatori professionali, *in primis* per quanto attiene proprio agli obblighi informativi che già sul piano generale costituiscono adempimento doveroso nei rapporti con i clienti per qualunque operatore.
- In senso conforme al TAR Lazio si è espressa anche la **Corte dei Conti Campania** con la **Deliberazione n. 159 del 19/12/2018** la quale ha affermato che non è possibile riconoscere ai gestori delle strutture ricettive aggi o altre forme di compensi o rimborso spese, per le attività correlate agli adempimenti dell'imposta di soggiorno.



Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza contabile

Un importante intervento sul ruolo dei gestori delle strutture ricettive è costituito dalla **sentenza n. 22 del 22/09/2016** delle **Sezioni Riunite della Corte dei conti**, che sancisce definitivamente il principio secondo cui i gestori sono da considerarsi agenti contabili. Invero i giudici contabili hanno affermato il seguente principio di diritto: *«I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, co. 3, del D.Lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta»*. Viene così sciolto uno dei nodi applicativi della nuova imposta di soggiorno, riguardante il ruolo dei gestori delle strutture ricettive e gli adempimenti da svolgere. La sentenza della Corte dei conti a Sezioni Riunite affronta la questione connessa con la gestione degli incassi e dei riversamenti dell'imposta di soggiorno da parte delle strutture ricettive, in particolare se questi siano qualificabili come agenti contabili sottoposti al giudizio di conto, relativamente alla gestione dell'imposta stessa. Sul punto i giudici contabili evidenziano che il gestore della struttura ricettiva non assume per detti obblighi il ruolo di sostituto o responsabile di imposta ai sensi dell'art. 64 del DPR n. 600/1973, come più volte affermato dalla recente giurisprudenza amministrativa. Pertanto, appare indubbiamente acclarato che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno; emerge quindi un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionale e necessitato.



Giurisprudenza ante D.L. n. 34/2020

Giurisprudenza contabile

No al ravvedimento per l'albergo che non versa il tributo al Comune.

- Con la **Delibera n. 96 del 25/10/2016** la **Corte dei conti Emilia-Romagna** ha affermato che il Comune non può disciplinare autonomamente l'istituto del ravvedimento operoso ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, per le violazioni compiute dal gestore della struttura, trattandosi di disposizione che opera solo per le violazioni di carattere tributario. (la situazione cambia dopo il D.L. n. 34/2020)

Danno erariale se il gestore della struttura non riversa il tributo al Comune.

- Con la **sentenza n. 346 del 24/11/2016** la **Corte dei conti Toscana** ha condannato una struttura ricettiva ubicata nel capoluogo toscano al pagamento di oltre 25.000 euro a titolo di danno erariale causato dal mancato riversamento al Comune dell'imposta di soggiorno.
- Al riguardo la Corte dei conti Toscana richiama quanto affermato dalle Sezioni Unite Civili della Cassazione: *«che è consolidato nella giurisprudenza di queste SS.UU. il principio in ragione del quale elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile ... sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante ... il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto od in parte...»* (ex plurimis, SS.UU. n. 13330/2010 e SS.UU. n. 14891/2010).
- Con successiva **sentenza n. 41 del 19/02/2018** la stessa **Corte dei conti Toscana** ha affermato che i gestori delle strutture ricettive sono agenti contabili e rispondono quindi del danno erariale causato dal mancato riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno.

Cassazione Penale *ante* D.L n. 34/2020

Reato di peculato

- In ordine alla disciplina dell'imposta di soggiorno vigente prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 34/2020, la Cassazione ha più volte condannato i gestori delle strutture ricettive per il **reato di peculato**, in caso di mancato riversamento dell'imposta di soggiorno (cfr. sentenze n. 46235 del 03/11/2016, n. 32058 del 12/07/2018 e n. 6130 del 07/02/2019).
- In particolare, con la sentenza n. 32058 del 12/07/2018 la Cassazione conferma la condanna per il reato di peculato in capo al titolare di una struttura ricettiva che non aveva riversato al Comune le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno.
- La Cassazione evidenzia che il soggetto che gestisce la struttura ricettiva ha oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, non assolvendo compiti di sostituzione o di responsabilità impositiva, dai quali conseguirebbero ipotesi di solidarietà tributaria. La differenza è rilevante, giacché l'incaricato o responsabile della riscossione del tributo svolge un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale rispetto all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, la quale, per l'appunto, comporta l'incasso delle somme spontaneamente versate dal soggetto passivo e il conseguente obbligo di riversarle all'ente impositore di competenza. Il sostituto d'imposta, di contro, risponde in proprio del versamento del tributo, anche nell'eventualità in cui il soggetto passivo (l'ospite) si rifiuti di pagare o comunque non versi l'imposta. La qualifica assunta dai gestori delle strutture ricettive esula pertanto dall'ambito della responsabilità d'imposta, sicché il gestore è un terzo rispetto all'obbligazione tributaria ed il suo coinvolgimento avviene ad altro titolo, ossia quale destinatario di obblighi formali e strumentali all'esazione del tributo comunale. Ne discende che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno, nell'ambito di un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientato e correlato.



Cassazione Penale ante D.L n. 34/2020

Reato di peculato

(segue sentenza n. 32058 del 12/07/2018 Cassazione Penale)

- Ciò posto, il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che ha ricevuto denaro per conto della P.A. realizza l'appropriazione sanzionata dal delitto di peculato nel momento stesso in cui egli ne ometta o ritardi il versamento, cominciando in tal modo a comportarsi *uti dominus* nei confronti del bene del quale ha il possesso per ragioni d'ufficio. Integra pertanto il delitto di peculato, che è un reato a consumazione istantanea, la condotta del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio che omette o ritarda di versare ciò che ha ricevuto per conto della P.A., 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 titolo del possesso *uti dominus*.
- Peraltro, la Corte dei conti ha affermato che «*I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati – sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, co. 3, del D.Lgs. n. 23/2011 – della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta*» (SS.UU. in sede giurisdizionale, n. 22/2016/QM del 22 settembre 2016). Pertanto, già dal momento dell'incasso dell'imposta di soggiorno il gestore alberghiero è qualificabile come agente contabile nei confronti del Comune.



Cassazione Penale *ante* D.L n. 34/2020

Depenalizzazione dal 19/05/2020

- Una svolta da punto di vista del ruolo dei gestori arriva con la **sentenza n. 30227 del 30/10/2020** con la quale la **VI sez. Penale della Cassazione** evidenzia preliminarmente che con la modifica normativa contenuta nell'art. 180 del D.L. n. 34/2020 il gestore della struttura viene individuato, per il futuro, quale responsabile del pagamento dell'imposta (figura prevista e definita dall'art. 64 del DPR n. 600/1973) e sottoposto alle sanzioni amministrative derivanti dal mancato versamento della stessa. Pertanto, a partire dal 19 maggio 2020 è escluso che possa ulteriormente configurarsi il delitto di peculato, posto che il denaro ancora non versato a titolo d'imposta per definizione non costituisce denaro altrui né quale soggetto giuridico onerato del tributo, il gestore può essere ritenuto incaricato di pubblico servizio (art. 358 del Codice penale).
- Per il passato deve invece ritenersi sussistente il delitto di peculato poiché lo svolgimento dell'attività ausiliaria di responsabile della riscossione e del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, determinava l'attribuzione della qualifica di incaricato di pubblico servizio al soggetto privato cui era demandata la materiale riscossione dell'imposta.
- La Cassazione esclude inoltre la possibilità di configurare una forma di *abolitio criminis*, trattandosi di modifiche che non intervengono direttamente sulla norma incriminatrice, per cui si verifica solo un caso di successione di norme extrapenali.
- Ricapitolando, la novella costituita dall'art. 180 del D.L. n. 34/2020 ha modificato i compiti affidati al gestore della struttura ricettiva nella riscossione del tributo da ausiliario del soggetto tenuto alla riscossione (Ente Locale) a soggetto responsabile del pagamento dell'imposta con diritto di rivalsa sul fruitore del servizio, secondo lo schema ricavabile dall'art. 64, co. 3, del TUIR.
- Conseguenza immediata dell'intervento del legislatore è che il mancato versamento dell'imposta non è ovviamente sussumibile nel fuoco del delitto di peculato (art. 314 del Codice penale) – che, invece, postula come presupposto necessario la veste giuridica di incaricato di pubblico servizio – a partire dal giorno (19 maggio 2020) di entrata in vigore del D.L. n. 34 del 2020.
- Ulteriore conseguenza della decisione della Cassazione è che i gestori delle strutture ricettive ora non potrebbero più essere considerati agenti contabili.

Cassazione Penale *ante* D.L n. 34/2020

Depenalizzazione dal 19/05/2020

- Con la **sentenza n. 36317 del 17/12/2020** la **VI sez. Penale della Cassazione** ha ulteriormente contribuito a chiarire il rapporto intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore per effetto dell'art. 180 del D.L. n. 34/2020, che ha modificato tale rapporto: da 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 il soggetto principale legittimato passivamente colui che alloggia nella struttura ricettiva, come si evince dal fatto che il legislatore non ha modificato il primo comma dell'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011 e ha previsto a favore del gestore il diritto di rivalsa nei confronti dei "soggetti passivi".
- Inoltre, la previsione della solidarietà tributaria ha la funzione di rafforzamento della garanzia di raggiungimento dell'obiettivo di preservare l'integrità dei flussi tributari scaturenti dall'esercizio della struttura ricettiva e dell'introito del tributo, onerandone quei soggetti che, in virtù della relazione con il soggetto obbligato principale, sono posti nella condizione di garantirne l'effettivo integrale pagamento.
- Il legislatore ha anche previsto, in continuità con altre forme di solidarietà tributaria, la sanzione amministrativa di tipo pecuniario nei casi di omessa o infedele dichiarazione, nonché di "omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno", rinviando in quest'ultima evenienza alla sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.
- In sostanza la nuova norma ha trasformato radicalmente il ruolo assunto dal gestore rispetto alla imposta di soggiorno: da quello di eventuale incaricato dai regolamenti comunali del pubblico servizio per la riscossione e versamento del tributo nelle casse comunali, al gestore è stata *ex novo* attribuita una obbligazione tributaria, che lo espone direttamente con altri (con diritto di rivalsa) alla responsabilità del versamento dell'imposta. Quindi è stata attratta nel capo dell'illecito amministrativo-tributario una diversa condotta rispetto a quella rilevante penalmente in passato: nella attuale fattispecie prevista dall'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011 non vi è più un agente, estraneo al rapporto tributario, che si appropria della imposta della quale era incaricato della riscossione e del versamento, bensì si è in presenza di un soggetto privato, che è obbligato con altri, che omette di versare l'imposta stessa.
- Tale norma ha fatto venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, ma non ha di certo alterato la definizione di incaricato di pubblico servizio. Dal ruolo di incaricato o soltanto di custode del denaro pubblico incassato per conto del Comune a quello di soggetto obbligato solidalmente al versamento dell'imposta. Si tratta di fattispecie tra loro eterogenee: l'una destinata ad operare in rapporto al vecchio regime dell'imposta di soggiorno - e alla qualifica pubblicistica dell'albergatore (e del denaro riscosso), l'altra in relazione al nuovo regime dell'imposta - e alla qualifica privatistica dell'albergatore (e del denaro incassato).

Cassazione Penale *ante* D.L n. 34/2020

Depenalizzazione dal 19/05/2020

- L'orientamento della Cassazione si è assestato su tali posizioni con le successive pronunce n. 19680 del 18/05/2021, n. 21890 del 03/06/2021, n. 22117 del 04/06/2021, n. 23904 del 17/06/2021, n. 28664 del 22/07/2021, n. 33568 del 09/09/2021, n. 40604 del 10/11/2021 e n. 41793 del 17/11/2021.
- In particolare, con la sentenza n. 19680 del 18/05/2021 la VI sez. Penale della Cassazione ha affermato che dopo le modifiche con il D.L. n. 34/2020 il gestore della struttura ricettiva è “responsabile del pagamento” della tassa di soggiorno, ma **non più un agente contabile**, e dunque non più un incaricato di un pubblico servizio in possesso di denaro pubblico.
- Inoltre, con la sentenza n. 21890 del 03/06/2021 la Cassazione ha chiarito che la norma sopraggiunta (art. 180 D.L. n. 34/2020) ha inciso soltanto sullo *status* di fatto del gestore rispetto alla tassa di soggiorno, non più incaricato o custode del denaro pubblico incassato per conto del Comune e ora soggetto obbligato solidalmente al versamento dell'imposta; ma la nozione di incaricato di pubblico servizio non è mutata e non è mutata di conseguenza neanche la fattispecie di peculato; nella circostanza viene peraltro esclusa la natura di norma interpretativa dell'art. 180 del D.L. n. 34/2020 (in tal senso anche Cass. n. 22117 del 04/06/2021).
- È stato altresì chiarito che la novella si è limitata a far venire meno “in concreto” la qualifica soggettiva pubblicistica dell'esercente di struttura ricettiva, il quale non riveste più la qualifica di incaricato di pubblico servizio della riscossione della tassa o, quantomeno, di custode del denaro pubblico incassato per conto del Comune, bensì solo quello di soggetto obbligato in via solidale al versamento dell'imposta; ciò ha comportato l'esclusione, in capo allo stesso, della qualifica di “agente contabile” con obbligo di rendicontazione delle somme riscosse per conto dell'ente e, in definitiva, il venire meno della qualifica soggettiva di pubblico ufficiale (Cass. n. 30227/2020), presupposto della incriminazione penale (sez. VI Penale sentenze n. 23904 del 17/06/2021 e n. 33568 del 09/09/2021).
- Le osservazioni svolte dalla Cassazione penale con la sentenza in questione rafforzano la conclusione che dopo il D.L. n. 34/2020 i gestori delle strutture ricettive non possono più essere considerati agenti contabili, come peraltro espressamente evidenziato con la sentenza n. 19680/2021.

Cassazione Penale dopo il D.L. n. 146/2021

Depenalizzazione retroattiva

- La disposizione di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5-*quiquies* del D.L. n. 146/2021, introdotto in sede di conversione in Legge n. 215/2021, inizia così a produrre i suoi effetti retroattivi anche dal punto di vista giurisprudenziale.
- Con la sentenza n. 9213 del 17/03/2022 la VI sez. Penale della Cassazione ha stabilito che i gestori delle strutture ricettive **non rispondono più del reato di peculato** in caso di mancato riversamento ai Comuni dell'imposta di soggiorno incassata dai propri clienti, **anche relativamente ai fatti antecedenti al D.L. n. 34/2020**. La Cassazione ha così annullato la condanna del titolare di un albergo che non aveva riversato le somme ricevute dai turisti a titolo di imposta di soggiorno per gli anni dal 2016 al 2018.
- Si tratta di una delle prime pronunce della Cassazione Penale dopo le modifiche introdotte dalla Legge n. 215/2021, con cui è stata varata una disposizione di interpretazione autentica a carattere retroattivo della disciplina dell'imposta di soggiorno e delle sue sanzioni. In particolare, l'art. 5-*quiquies*, introdotto in sede di conversione in legge del D.L. n. 146/2021, stabilisce che il gestore della struttura ricettiva deve qualificarsi responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno anche per il periodo precedente al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.L. n. 34/2020.
- Conseguenza immediata della novella legislativa è, sul piano penale, quella secondo cui il mancato, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, anche per i fatti antecedenti al 19 maggio 2020, non è più sussumibile nel delitto di peculato.
- Va detto che la Cassazione è intervenuta con la sentenza n. 7261 depositata il 04/03/2022, affermando che per poter configurare il reato di peculato, a carico dei gestori delle strutture ricettive che non riversano ai Comuni l'imposta di soggiorno riscossa dai clienti, è necessario verificare il contenuto dei regolamenti comunali con particolare riferimento all'eventuale esercizio di poteri pubblicistici dei gestori.
- Con la decisione n. 9213/2022 la Cassazione chiarisce che lo scopo dell'intervento normativo è quello di porre riparo ad una complessiva situazione di incoerenza determinatasi a seguito della precedente riforma del 2020, per la quale il gestore della struttura ricettiva che abbia omissso, ritardato o versato solo in parte le somme relative all'imposta di soggiorno dopo il 19 maggio 2020 ne risponde solo in sede amministrativo-tributaria, cioè con la sanzione del 30%, mentre prima di quella data poteva rispondere di tali fatti a titolo di peculato.
- La disposizione contenuta nel citato articolo 5-*quiquies* ha quindi determinato l'equiparazione, con efficacia retroattiva, delle condotte poste in essere dai gestori delle strutture ricettive in qualsiasi tempo commesse, anche anteriormente all'entrata in vigore del D.L. n. 34/2020.

Cassazione Penale dopo il D.L. n. 146/2021

Depenalizzazione retroattiva

- Peraltro, l'estensione retroattiva dell'apparato sanzionatorio costituisce un indizio della volontà del legislatore di non lasciare priva di copertura la tutela attivabile dalle pubbliche autorità dinanzi alla realizzazione di condotte considerate comunque illecite.
- In sostanza l'intervento della legge 215/2021 consente di neutralizzare la giurisprudenza di Cassazione che, nel prendere in esame le novità previste dal D.L. n. 34/2020, aveva escluso la configurabilità del reato di peculato ma solo a decorrere dal 19 maggio 2020, essendo il gestore debitore in proprio di somme nei confronti dell'Ente impositore (Cassazione Penale sentenze n. 30227/2020, n. 36317/2020 e n. 41793/2021). Ne consegue una depenalizzazione dei reati anche per i casi verificatisi prima del 19/5/2020, mentre sul piano amministrativo restano applicabili le sanzioni tributarie anche per le annualità pregresse.
- Infatti, la Cassazione, nell'annullare la condanna del titolare dell'albergo alla pena di un anno e quattro mesi di reclusione, dispone la trasmissione della sentenza al Comune per l'applicazione delle sanzioni amministrative previste dall'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011, come da ultimo modificato dalla Legge n. 215/2021.
- Dello stesso tenore anche la successiva pronuncia n. 12516 del 4 aprile 2022 della stessa VI sez. Penale della Cassazione, con la quale viene annullata la condanna del titolare di un albergo che non aveva riversato al Comune le somme ricevute dai turisti a titolo di imposta di soggiorno per gli anni 2014 e 2015, **rimettendo gli atti al Pubblico Ministero per la trasmissione al Comune per quanto di eventuale competenza riguardo all'applicazione delle sanzioni amministrative di cui all'art. 4, co. 1-ter, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in relazione all'art. 5-quinquies D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215.**
- In termini sostanzialmente analoghi anche le successive sentenze della VI sez. Penale della Cassazione n. 20018 del 20 maggio 2022 e n. 35218 del 21 settembre 2022, pur mancando nelle conclusioni il riferimento all'eventuale applicazione delle sanzioni amministrative di cui all'art. 4, co. 1-ter, del D.Lgs. n. 23/2011, sulle quale peraltro permane il dubbio in ordine all'applicazione retroattiva.
- Resta comunque il dubbio sull'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative tributarie, stante il principio di irretroattività sancito dall'art. 1 della Legge n. 689/1981 e ribadito, in campo tributario, dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

Questione agenti contabili

Contrasto tra sezioni regionali della Corte dei conti

- Sulla permanenza del ruolo di agenti contabili per le strutture ricettive si registra un contrasto tra le sezioni regionali della Corte dei conti. La questione non è puramente teorica ma ha risvolti concreti rilevanti, perché si tratta di stabilire se i gestori delle strutture ricettive sono obbligati a presentare il conto giudiziale (modello 21) anche dopo il 19 maggio 2020.
- Si segnala, a sostegno dell'orientamento secondo cui i gestori delle strutture ricettive restano agenti contabili anche dopo le modifiche apportate alla disciplina dal D.L. n. 34/2020, la sentenza n. 325 del 14/10/2021 della Corte dei conti, sez. giurisdizionale per la regione Emilia Romagna, ma si tratta di una conclusione non condivisa da tutte le sezioni regionali.
- Per le **sezioni Toscana, Lombardia e Calabria**, il D.L. n. 34/2020 ha comportato la perdita della qualifica di agente contabile per i gestori, per cui la resa del conto giudiziale non è più obbligatoria.
- Non sono dello stesso parere invece le **sezioni Emilia-Romagna, Lazio, Veneto e Sicilia**. In particolare la sezione Emilia-Romagna con la sentenza n. 325/2021 ha esaminato la questione in maniera analitica evidenziando che l'albergatore non è soggetto passivo del tributo (che resta l'ospite della struttura) e risponde dell'adempimento in qualità di responsabile d'imposta solo nel momento in cui il soggetto non versa quanto dovuto. I giudici contabili emiliani affermano quindi che il gestore deve continuare a qualificarsi agente contabile, citando a supporto la giurisprudenza della Corte Costituzionale, della Cassazione e della Corte dei conti.
- Conclusione che però non convince del tutto perché proprio la Cassazione ha chiarito che dopo il D.L. n. 34/2020 deve escludersi il reato di peculato in caso di mancato riversamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore. Ciò in quanto oggi il gestore è debitore in proprio nei confronti dell'ente impositore, e non di somme appartenenti a quest'ultimo (Cassazione Penale, sentenze n. 30227/2020, n. 36317/2020 e n. 41793/2021). Peraltro la mancanza di maneggio di denaro pubblico costituisce la premessa di fatto per applicare la sanzione tributaria del 30% per omesso versamento dell'imposta, che non avrebbe ragione di esistere se il gestore fosse ancora considerato agente contabile.

Questione agenti contabili

Contrasto tra sezioni regionali della Corte dei conti

Inoltre, la sez. Emilia-Romagna cita a supporto delle proprie conclusioni diverse pronunce della sez. Toscana. Questa però ha solo affermato che il gestore continua ad essere giudicato dalla Corte dei conti, precisando comunque che dopo il D.L. n. 34/2020 non è più agente contabile (si vedano le recenti sentenze n. 457 del 09/12/2021 e n. 464 del 14/12/2021). Conclusione alla quale perviene anche la sez. Lombardia, che si discosta dalla sez. Toscana solo nella parte in cui sostiene il passaggio dalla giurisdizione contabile a quella tributaria (si veda la sentenza n. 289 del 22/10/2021). In definitiva la giurisprudenza della Corte dei conti esprime allo stato attuale **tre posizioni diverse**:

1) il gestore dell'albergo continua ad essere considerato agente contabile (Sicilia n. 432 del 02/09/2020; Veneto n. 50 del 24/03/2021; Lazio n. 568 del 07/07/2021 (cambia orientamento →); Emilia-Romagna n. 325 del 14/10/2021, n. 408 del 24/12/2021, n. 27 del 18/02/2022, n. 28 del 24/02/2022, n. 71 del 21/04/2022, n. 86-87 del 09/05/2022 e n. 93 del 12/05/2022);

2) il gestore non è più agente contabile ma continua ad essere giudicato dalla Corte dei conti (Toscana n. 95 del 12/03/2021, n. 162 del 20/04/2021, n. 199 del 06/05/2021, n. 457 del 09/12/2021, n. 464 del 14/12/2021, n. 86 del 19/04/2022, n. 222 del 05/08/2022 e n. 365 del 28/10/2022; Calabria n. 195 dell'11/06/2021);

3) il gestore non è più agente contabile e la giurisdizione non appartiene più alla Corte dei conti ma al giudice tributario (Lombardia n. 38 del 12/02/2021, n. 159 del 06/05/2021, n. 289 del 22/10/2021 e n. 6 del 17/01/2022; Puglia n. 529 del 29/07/2022; Lazio n. 180 del 29/03/2023 e n. 606 del 26/09/2023). (→)



Questione agenti contabili

Contrasto tra sezioni regionali della Corte dei conti

- (→) A supporto di quest'ultimo orientamento si segnala la **sentenza n. 606 del 26 settembre 2023** della Sezione Giurisdizionale della **Corte dei conti del Lazio**, la quale ritiene che l'attività svolta dai gestori di strutture ricettive per l'imposta di soggiorno, a seguito della qualificazione come responsabile di imposta e degli effetti retroattivi di tale nuova qualificazione introdotti con l'art. 5-quinquies del D.L. n. 146/2021, non possa essere più considerata come attività propria di un agente contabile e che, pertanto, non sussiste alcun obbligo di presentazione del conto giudiziale da parte dei predetti soggetti.
- Si tratta di una conclusione condivisibile e peraltro in linea alla recente giurisprudenza di Cassazione Penale emersa dopo le modifiche del D.L. n. 146/2021 (cfr. Cass., sez. VI Pen., n. 9213/2022, n. 12516/2022, n. 20018/2022, n. 35218/2022, n. 11346/2023 e n. 25370/2023).

Cosa devono fare i Comuni in caso di mancato riversamento?

- Ebbene, seguendo l'orientamento della Corte dei conti Lazio e Lombardia (oltre che della Cassazione), **i Comuni dovrebbero emettere gli avvisi di accertamento** per il recupero dell'imposta e il contenzioso sarebbe esaminato dalle corti di giustizia tributaria (si veda **TAR Lazio n. 18866 del 13/12/2023**). Seguendo invece l'opposto orientamento i Comuni **dovrebbero segnalare alla Corte dei Conti il mancato riversamento** e attendere l'esito del giudizio di responsabilità amministrativa per recuperare l'imposta. In disparte il dubbio relativo agli obblighi di resa del conto giudiziale (mod. 21) da parte dei gestori delle strutture ricettive, se ritenuti ancora agenti contabili.
- Si tratta evidentemente di questioni che hanno rilevanti riflessi dal punto di vista operativo e che andrebbero risolte quanto prima in sede legislativa.
- In attesa di un intervento chiarificatore è consigliabile comunque continuare a trattare le strutture ricettive come agenti contabili, anche al fine di non incorrere in eventuali responsabilità.

Questione agenti contabili

Telefisco 2024: obbligo di riversamento

- A Telefisco 2024 il Dipartimento delle Finanze ha chiarito che i gestori delle strutture ricettive devono comunque riversare l'imposta di soggiorno agli Enti Locali anche se il cliente non ha pagato l'ammontare del tributo dovuto.
- Si tratta di una risposta innovativa che finisce per rafforzare ulteriormente il ruolo dei gestori degli alberghi, che sono passati da compiti strumentali all'esazione dell'imposta di soggiorno a un ruolo attivo di responsabile del versamento del tributo.
- La legge non interviene però sul soggetto passivo del tributo, che resta individuato nel cliente dell'albergo. Quest'ultimo ha comunque il diritto di rivalsa nei confronti del turista inadempiente, ma in tal caso il Comune potrà pretendere il riversamento dell'imposta dal gestore dell'albergo, come affermato dal MEF.
- Dal punto di vista operativo è senz'altro più comodo per il Comune avere un unico interlocutore nel gestore della struttura ricettiva, piuttosto che andare a caccia dei singoli turisti che non pagano l'imposta. In questo caso, peraltro, l'attività di recupero si rivelerebbe anche antieconomica, considerati gli importi esigui.



Questione agenti contabili

Cassazione: obbligo di riversamento

- Con la pronuncia **n. 6187 del 07/03/2024** la Cassazione ha affermato che i gestori sono obbligati a riversare il tributo al Comune anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia versato loro l'ammontare corrispondente.
- La Cassazione evidenzia che con la riforma introdotta dall'art. 180 del D.L. n. 34/2020 i gestori delle strutture ricettive sono stati considerati responsabili d'imposta con diritto di rivalsa dell'imposta di soggiorno nei confronti del turista, figura prevista e definita dall'art. 64 del DPR n. 600/1973 (e non più incaricati di pubblico servizio). Di conseguenza, sono obbligati a versare il tributo anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia versato loro l'ammontare corrispondente. Per tale motivo, in caso di omesso versamento del tributo, il Comune può rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione del 30%, ex art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.
- Con tale sopravvenuta norma, il responsabile della struttura ricettiva ha assunto la qualifica di responsabile d'imposta, quale soggetto che incassa e riversa l'imposta pagata dal turista, in quanto risulta essere in ogni caso incluso nel novero dei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, destinatario di precisi obblighi dichiarativi e di versamento dell'imposta, riconducibile ad un rapporto trilatero gestore-cliente-ente locale, di natura esclusivamente tributaria, con conseguenti ricadute in termini di giurisdizione, come anche desumibile dal richiamo alla disciplina delle sanzioni tributarie non penali di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, applicabili in caso di omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno (segue →)



Questione agenti contabili

Cassazione: obbligo di riversamento

Pronuncia n. 6187 del 07/03/2024 (*segue*)

- Inoltre la Cassazione Penale (n. 9213/2022) ha confermato che, in forza della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-quinquies della Legge n. 215/2021, il legislatore ha espressamente assegnato valenza retroattiva alla disposizione più favorevole, che ha attribuito all'operatore turistico la qualifica soggettiva di responsabile d'imposta (a fronte della previgente disciplina che lo investiva, quale agente contabile, del servizio pubblico di riscossione del detto tributo) e, al tempo stesso, alla disciplina sanzionatoria amministrativa correlata a tale mutata qualifica.
- In conclusione la Cassazione afferma il seguente principio di diritto: la disposizione di cui all'art. 180, co. 3, D.L. n. 34/2020 a seguito della introduzione dell'art. 5-quinquies del D.L. n. 146/2021 (norma di interpretazione autentica) secondo cui l'albergatore è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, è applicabile anche ai casi verificatisi prima della data di entrata in vigore del cd. Decreto "Rilancio" (D.L. n. 34/2020), ossia il 19 maggio 2020.
- Da questa pronuncia si può trarre il convincimento che i gestori delle strutture ricettive, in quanto facenti parte del rapporto tributario, non sono più agenti contabili. Inoltre, considerato che la struttura ricettiva è tenuta a riversare anche l'importo non versato dal turista (come affermato dalla Cassazione, ponendosi peraltro in linea alla risposta fornita dal MEF a Telefisco 2024), **si tratta di una statuizione incompatibile con quella dell'agente contabile.**



Questione agenti contabili

Criticità – Nodi da sciogliere

- Restano comunque diversi interrogativi che sinora non hanno trovato risposta.
- In primo luogo, occorre stabilire se i gestori delle strutture ricettive sono obbligati a presentare il **conto giudiziale** (modello 21), questione sulla quale si registra un contrasto giurisprudenziale. Recentemente la Corte dei conti Lazio, con la sentenza n. 606/2023, ritiene che dopo il D.L. n. 34/2020 il gestore delle struttura non può più essere considerato agente contabile e quindi non sussiste alcun obbligo di presentazione del conto giudiziale (dello stesso avviso anche i giudici contabili lombardi e pugliesi). Posizione peraltro in linea alla recente giurisprudenza di Cassazione Penale emersa dopo il D.L. n. 146/2021 (sentenze n. 35218/2022, n. 11346/2023 e n. 25370/2023) e dalla Cassazione Civile (n. 6187 del 07/03/2024).
- Non è chiaro, poi, cosa devono fare i Comuni in caso di **mancato riversamento** dell'imposta dai gestori delle strutture. Seguendo l'orientamento della Corte dei conti Lazio e Lombardia, i Comuni dovrebbero emettere gli avvisi di accertamento per il recupero dell'imposta e il contenzioso sarebbe esaminato dalle Corti di Giustizia tributaria. Seguendo invece l'opposto orientamento i Comuni dovrebbero segnalare alla Corte dei conti il mancato riversamento e attendere l'esito del giudizio di responsabilità amministrativa per recuperare l'imposta.
- Infine, c'è la questione delle **comunicazioni periodiche** richieste da moltissimi Comuni alle strutture ricettive, in aggiunta alla dichiarazione annuale ministeriale. Il Dip.to delle Finanze nega tale possibilità (Risoluzione n. 1/DF/2023), ma si tratta di una posizione non condivisa dalla Corte dei conti Emilia-Romagna, che invoca la potestà regolamentare attribuita ai Comuni dall'art. 52 del D.Lgs. n. 447/1997 (sentenza n. 105/2023).

Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

- Con **Decreto del 29 aprile 2022** (in *G.U.* del 12/05/2022) è stato approvato il modello di dichiarazione, che va presentata esclusivamente in via telematica, seguendo le istruzioni e le specifiche tecniche allegate al medesimo decreto. Tuttavia solo il 13 giugno 2022 è divenuta operativa la procedura di trasmissione della dichiarazione, rendendo disponibile da tale data la versione n. 3/2022 delle specifiche tecniche relative alla dichiarazione nonché la versione n. 1.1.0 del corrispondente modulo di controllo, adeguata alla specifica tecnica n. 3/2022. Da qui l'esigenza di differire il termine di presentazione della dichiarazione 2020-2021 dal 30 giugno al 30 settembre 2022.
- Si precisa che il D.M. 29/04/2022 interviene a disciplinare le modalità di presentazione della dichiarazione, mentre non incide sulle modalità di versamento dell'imposta, il cui gettito deve essere versato dai responsabili del pagamento ai Comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno, secondo le modalità disciplinate con regolamento comunale.
- I **Comuni** possono peraltro prevedere **ulteriori adempimenti a carico dei gestori delle strutture ricettive**, come la presentazione di comunicazioni periodiche (in genere trimestrali) contenenti i pernottamenti registrati per il calcolo dell'imposta di soggiorno e l'importo da riversare. Pertanto la dichiarazione annuale, che va presentata dal gestore entro il 30 giugno, non è sostitutiva delle comunicazioni periodiche previste dai Comuni ma si aggiunge a queste, considerato che un lasso di tempo di oltre un anno farebbe perdere la capacità di controllo dei Comuni, specie nei confronti delle strutture ricettive extralberghiere, considerata la volatilità delle stesse (→).



Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

FAQ Ministeriali 19/09/2022: dubbi sul modello ministeriale esclusivo

- Per il MEF va utilizzato esclusivamente il modello ministeriale e non vanno invece considerate le dichiarazioni aggiuntive periodiche previste dai Comuni.
- Il Dip.to delle Finanze ammette, ma solo in fase di prima applicazione, le comunicazioni o dichiarazioni periodiche previste dai Comuni, per cui dall'anno prossimo la dichiarazione ministeriale dovrebbe costituire l'unica modalità con cui assolvere all'obbligo dichiarativo da parte dei gestori delle strutture ricettive.
- La posizione ministeriale non tiene conto dell'ampia potestà regolamentare dei Comuni (art. 52 D.Lgs. n. 446/1997), ma più che altro ignora il chiaro dettato normativo che impone al gestore della struttura ricettiva di rispettare anche gli "ulteriori adempimenti previsti dal regolamento comunale" (art. 4, co. 1-ter, D.Lgs. n. 23/2011) e che consente ai Comuni di disporre ulteriori modalità applicative del tributo (art. 4, co. 3, D.Lgs. n. 23/2011).
- Sulla base di tali norme molti Comuni hanno disciplinato la gestione dell'imposta di soggiorno prevedendo dichiarazioni periodiche (in genere trimestrali) da presentare telematicamente utilizzando appositi portali informatici, che peraltro generano automaticamente il bollettino per riversare il tributo.
- Ogni Comune si è quindi organizzato al meglio per gestire l'imposta per cui - seguendo l'indirizzo ministeriale – si dovrebbero modificare moltissimi regolamenti locali e le *best practice* già in atto con buona pace per l'attività di controllo, che verrebbe effettuata solo a posteriori (dopo 18 mesi, considerato il termine del 30 giugno dell'anno successivo per la presentazione della dichiarazione annuale) e che di fatto legittimerebbe comportamenti elusivi specie per le strutture ricettive stagionali ed extralberghiere.



Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

IFEL: legittime le comunicazioni periodiche richieste ai gestori

- Con una **nota del 09/03/2023** l'IFEL (Fondazione dell'ANCI) commenta la **Risoluzione Ministeriale n. 1/DF del 09/02/2023** ritenendola non condivisibile nella parte in cui perviene alla conclusione che il nuovo modello di dichiarazione ministeriale dell'imposta di soggiorno, entrato in vigore con il D.M. 29 aprile 2022, esonera i soggetti obbligati dal presentare ulteriori dichiarazioni/comunicazioni eventualmente richieste dai Comuni.
- La normativa fa salvi gli *“ulteriori adempimenti previsti [...] dal regolamento comunale”* e consente (per certi versi, impone) ai Comuni di disciplinare le modalità applicative del tributo
- Inoltre, le comunicazioni che si accompagnano al riversamento periodico dell'imposta di soggiorno ai Comuni rappresentano, se previste, un elemento essenziale per il versamento stesso e non un adempimento autonomo e diverso rispetto a questo.
- Non appare condivisibile neppure il rilievo avanzato dal MEF secondo cui la previsione di ulteriori forme di comunicazioni diverse dal modello di dichiarazione ministeriale costituirebbe una duplicazione di oneri. Sul punto l'IFEL evidenzia che le comunicazioni periodiche connesse al versamento non costituiscono acquisizione di dati “già in possesso” dell'Amministrazione comunale poichè la dichiarazione ministeriale è resa ben oltre i termini di versamento, avendo la normativa statale individuato nel 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento il termine per la presentazione della dichiarazione annuale. Inoltre, l'effettuazione delle comunicazioni periodiche contestuali al riversamento dell'imposta di soggiorno rappresenta, assai spesso, una facilitazione per il soggetto obbligato in quanto i portali informatici attivati da molti Comuni consentono di generare automaticamente il bollettino per il versamento e di ottenere la precompilazione del “Mod. 21”, necessario all'assolvimento degli adempimenti contabili.
- In definitiva, per l'IFEL le comunicazioni periodiche connesse al versamento attengono alle modalità applicative del tributo, rientranti nella potestà regolamentare del Comune.



Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

Legittime le comunicazioni trimestrali previste dai Comuni

- Con la **sentenza n. 105 del 22/11/2023** la **Corte dei conti Emilia-Romagna**, sez. giurisdizionale, ha affermato che sono legittime le comunicazioni trimestrali poste a carico delle strutture ricettive, ravvisando la giurisdizione contabile e ritenendo che permanga in capo alle stesse la natura di agenti contabili anche dopo le modifiche intervenute nel 2020 e 2021.
- In ordine agli ulteriori obblighi fiscali a carico degli albergatori, la Corte dei conti Emilia-Romagna evidenzia che le comunicazioni rese ai Comuni congiuntamente al riversamento periodico del gettito non ne rappresentano un adempimento diverso ed autonomo, ma anzi ne costituiscono il complemento necessario per l'Amministrazione ad effettuare la contestuale riconciliazione tra versamento, numero di pernottamenti e gestore della struttura ricettiva.
- D'altra parte, in molti Comuni, l'effettuazione delle comunicazioni periodiche contestuali al riversamento dell'imposta di soggiorno non costituisce un aggravio per il gestore delle strutture ricettive, ma anzi una facilitazione in quanto consente di ottenere la precompilazione del conto della gestione (cd Modello 21), necessario all'assolvimento degli adempimenti contabili connessi alla qualificazione di agente contabile del gestore delle strutture ricettive.
- Alla luce della normativa richiamata, la previsione del nuovo obbligo dichiarativo non assorbe la potestà, che rimane in capo ai Comuni ai sensi dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 di disciplinare le modalità di riversamento dell'imposta (e le comunicazioni trimestrali collegate).



Adempimenti dei gestori

Agevolare l'assolvimento dell'imposta e rendicontare il relativo incasso

- **Informare** il cliente della struttura ricettiva dell'applicazione ed entità dell'imposta, esenzioni, ecc. (cartelli informativi)
- **Registrazione** della struttura nel portale telematico (molto diffuso)
- Richiedere il **pagamento** dell'IDS all'ospite
- Richiedere all'ospite la **documentazione** per usufruire dell'**esonero**
- **Rivalersi** sull'ospite in caso di mancato pagamento (diritto di rivalsa)
- **Riversare** l'imposta al Comune periodicamente
- Trasmettere al Comuni le **comunicazioni periodiche** (mensili, trimestrali, ecc.)
- Presentare la **dichiarazione annuale** entro il 30 giugno dell'anno successivo
- Presentare/trasmettere al Comune il **conto giudiziale** (mod. 21) entro il 30 gennaio dell'anno successivo (il Comune lo trasmette alla Corte dei conti) ←
- **Obbligo di conservazione** di tutta la documentazione inerente al tributo
- **Esibire** ai competenti uffici del Comune atti e documenti comprovanti le comunicazioni/dichiarazioni rese, l'imposta riscossa e i riversamenti effettuati
- Soggetto all'applicazione di **sanzioni**, in caso di inadempienze correlate all'applicazione del tributo
- Alla qualifica di agente contabile è correlata la responsabilità (giudizio contabile) e l'eventuale condanna della condanna dalla Corte dei conti per **danno erariale**←



Adempimenti dei gestori

Canali e modalità di versamento

Applicazione Pago PA

- L'imposta di soggiorno si presta al sistema Pago PA (pagamenti attesi), modalità che permette l'immediata riconciliazione dei pagamenti.
- Alcuni Comuni prevedono l'utilizzo esclusivo del pagamento a mezzo Pago PA.

Delega F24

Con la Risoluzione n. 64/E del 30.05.2017 l'Agenzia delle Entrate ha ridenominato i codici tributo per il versamento dell'imposta di soggiorno nel modo seguente:

«3936» Imposta/Contributo di soggiorno;

«3937» Imposta/Contributo di soggiorno - INTERESSI;

«3938» Imposta/Contributo di soggiorno - SANZIONI.

In sede di compilazione del modello F24, i codici tributo sono esposti nella sezione «IMU e altri tributi locali», esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna «Importi a debito versati», con l'indicazione nel campo «codice ente/codice Comune» del codice catastale del Comune. Il campo «Anno di riferimento» è valorizzato, nel formato «AAAA», con l'anno cui si riferisce il versamento. Infine, l'Agenzia precisa che, all'attualità, i suddetti codici tributo possono essere utilizzati **solo per versamenti in favore dei Comuni che hanno stipulato apposita convenzione** con l'Agenzia delle Entrate, elencati nella tabella denominata «Tabella degli enti convenzionati per pagamenti di tributi», pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Altre modalità: conto corrente, tramite procedure informatiche, tramite sistema bancario, ecc.

Adempimenti dei Comuni

Vigilanza sull'adempimento dell'imposta, sulla riscossione e sul relativo riversamento

- **Richiesta da inviare alle strutture ricettive:** i Comuni devono inviare alle strutture ricettive la richiesta del nominativo del soggetto con qualificazione di «agente contabile», quale gestore della struttura ricettiva, ai fini della resa del conto giudiziale della gestione dell'imposta di soggiorno; in caso di mancato riscontro si dovrà considerare quale agente contabile il rappresentante legale della struttura ricettiva ←
- **Comunicazione alla Corte dei conti:** l'art. 138 del D.Lgs. n. 174/2016 (Codice di giustizia contabile) impone alle Amministrazioni di comunicare alla sezione giurisdizionale della Corte dei conti territorialmente competente i dati identificativi relativi ai soggetti nominati agenti contabili (di diritto e di fatto) e tenuti alla resa di conto giudiziale, quindi anche dei soggetti individuati dalle strutture ricettive ←
- **«Parifica» del conto giudiziale:** gli enti locali devono procedere alla «parifica» del conto giudiziale presentato dai gestori delle strutture ricettive, e devono altresì individuare le figure professionali incaricate di verificare la corretta e completa esposizione nel conto giudiziale della gestione svolta dall'agente contabile (l'albergatore) (Corte dei conti, sez. Riunite, sentenza n. 22 del 22.09.2016) ←
- **Trasmissione** alla Corte dei conti del **conto giudiziale** presentato dai gestori, entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, ex art. 233 del TUEL (mediante il sistema SIRECO) ←
- Pubblicazione sulla *home page* del sito istituzionale delle **informazioni** sull'imposta di soggiorno
- Possibilità di **chiedere documenti** e invio di **questionari** alle strutture ricettive

Adempimenti dei Comuni

Accertamento

Rinvio al procedimento tributario: comma 161 e ss. L. n. 296/2006 (cd. «mini Testo Unico tributi locali») relativamente ai termini di decadenza, rimborsi, interessi, ecc.; avviso di accertamento esecutivo (L. n. 160/2019); ravvedimento operoso; ecc.

Sanzioni

Normativa (art. 4 D.Lgs. n. 23/2011)

- Obbligo dichiarativo: dal 100 al 200% dell'importo dovuto
- Mancato/tardivo/parziale versamento: 30% dell'importo

Regolamenti comunali

- Possibilità di graduare la sanzione (ad es. 150% per omessa dichiarazione; 100% per infedele dichiarazione); da calcolare sull'importo «non versato»
- Sanzioni da euro 25 a euro 500 per violazione di norme regolamentari (ex art. 7-bis del TUEL)
- RINVIO a comma 161 e ss. L. n. 296/2006 (cd. «mini Testo Unico tributi locali»)



LE NOVITÀ NORMATIVE LEGGE DI BILANCIO 2024



La possibilità di aumentare l'imposta nel 2025

Legge di Bilancio 2024

*492. Nell'anno 2025, in occasione del Giubileo 2025, i Comuni capoluogo di provincia, le Unioni di Comuni nonché i Comuni di cui all'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, possono **incrementare** con le modalità di cui al suddetto articolo l'ammontare dell'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, **fino a 2 euro** per notte di soggiorno. Il relativo gettito rimane nella disponibilità degli enti di cui al primo periodo per essere destinato a finanziare gli interventi connessi agli eventi del Giubileo 2025. Per Roma Capitale e il Comune di Venezia i contributi previsti dall'art. 14, co. 16, lettera e), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'art. 1, co. 1129, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145, possono essere incrementati per un ammontare pari a quello di cui al primo periodo.*

- La disposizione riguarda TUTTI gli Enti Locali che possono istituire l'imposta di soggiorno = $5 + 2 \rightarrow$ fino a 7 euro
- Roma Capitale (contributo di soggiorno) = $10 + 2 \rightarrow$ fino a 12 euro
- Venezia (contributo di sbarco) = $10 + 2 \rightarrow$ fino a 12 euro

L'inclusione del servizio rifiuti

Legge di bilancio 2024

493. All'articolo 4, co. 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, le parole: «, nonché dei relativi servizi pubblici locali» sono sostituite dalle seguenti: «e dei relativi servizi pubblici locali, nonché i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti»

Prima della modifica

- Il gettito dell'imposta «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».
- Corte dei conti Veneto, Delibera n. 71 del 09.04.2019: l'imposta di soggiorno non può essere utilizzata per coprire parzialmente i costi del servizio rifiuti, poiché la disciplina del tributo prevede un vincolo di destinazione dello stesso, con particolare riferimento al settore del turismo e ad interventi ad esso connessi

Dal 2024

Il gettito dell'imposta «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 e dei relativi servizi pubblici locali, **nonché i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.**»

- (→ Servizio rifiuti per la parte ascrivibile al flusso turistico)

**LE NOVITÀ PREVISTE DAL D.LGS.
ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE
(*DE IURE CONDENDO*)**



Audizioni Commissione Finanze Senato 16/01/2024

FEDERALBERGHI: necessaria regolamentazione quadro che disciplini in maniera uniforme l'imposta di soggiorno su tutto il territorio nazionale; costituisce una sovrattassa cospicua (mediamente pari a circa l'8% del prezzo); onerosità della riscossione (le commissioni restano a carico dell'albergo quando paga con carta di credito); il gestore della struttura non può essere chiamato a versare al Comune somme che non ha incassato

CONFINDUSTRIA ALBERGHI: l'impegno delle risorse deve essere direttamente afferente all'attività turistica

IFEL (ANCI): ritiene necessario un intervento legislativo semplificativo che conceda a tutti i Comuni italiani il diritto di istituire l'imposta di soggiorno; necessaria una revisione dell'importo massimo dell'imposta; necessario intervento di chiarificazione sulla qualificazione del gestore delle strutture ricettive; consentire una destinazione ampia del gettito; prevedere un meccanismo di comunicazione ai Comuni contestuale al riversamento; prevedere l'obbligo generalizzato a tutte le piattaforme di riscuotere direttamente l'imposta di soggiorno durante la fase di prenotazione (o di conferma della prenotazione); introdurre una graduazione della sanzione applicabile in ragione del tipo di condotta omissiva

Risoluzione Commissione Finanze Senato 21/02/2024

Risoluzione (sull'atto di indirizzo n. 7-00007) del 21/02/2024, impegna il Governo a:

- creare un modello impositivo improntato a criteri di chiarezza, semplicità di gestione, incisività, immediatezza del prelievo e gradualità, quantificando l'imposta in importi – decisi dai singoli Comuni – **proporzionalmente progressivi alla tariffa** applicata per il pernottamento; stabilito, inoltre, che l'entrata in vigore di qualsiasi modifica dell'importo può decorrere **non prima di 6 mesi** successivamente alla delibera comunale e assegnando agli enti locali l'individuazione di esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie e periodi di tempo;
- prevedere che i Comuni si dotino di un **sistema di riscossione digitale**, diretto ed indipendente dalle strutture ricettive, le quali saranno fornite di tali sistemi – a spese del Comune di appartenenza – e potranno così svolgere un ruolo di mero controllo; prevedere che le attività ricettive che non riescono ad ottemperare a questo ruolo per mancanze strutturali, come ad esempio le locazioni brevi non imprenditoriali, potranno avvalersi dell'intermediazione dei portali di prenotazione;
- definire con maggiore incisività, anche con strumenti a carattere sanzionatorio, il **vincolo di destinazione** previsto dalla legge, per le spese effettuate dai Comuni con le risorse assegnate con il gettito ripartito, prevedendo che gli introiti siano dedicati dai Comuni, ad investimenti sul settore turistico, anche attraverso il coinvolgimento delle categorie, e che la spesa sia rendicontata annualmente ad organi pubblici preposti;
- emanare il regolamento per dettare la **disciplina generale** di attuazione dell'imposta di soggiorno secondo i criteri enunciati che dovrebbe applicarsi anche al contributo di soggiorno dovuto nella città di Roma Capitale.

Le risoluzioni sono atti di indirizzo politico – *non giuridicamente vincolanti per il Governo* – con i quali il Parlamento intende esprimere un parere ed indirizzare il dibattito e le scelte del Governo su un determinato argomento.

Delega fiscale: imposta di soggiorno

Previsioni di modifiche alla disciplina dell'imposta di soggiorno

- La bozza di D.Lgs. del 20/9/2023, non ancora passata dal Consiglio dei Ministri (in via preliminare) interviene sull'obbligo dichiarativo, prevedendo un'unica dichiarazione, ovvero quella prevista dalla norma statale, risolvendo il contrasto tra MEF ed IFEL/ANCI a favore del primo. Tuttavia, la disposizione proposta non è dettata in deroga all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, e questo potrebbe legittimare ancora l'obbligo di presentare le comunicazioni prescritte dal regolamento comunale. Ovviamente si tratta di contrasto che va risolto in modo condiviso, magari accorciando i termini di presentazione della dichiarazione.
- Altra modifica riguarda il sistema sanzionatorio, che non brilla per chiarezza. Oggi è prevista per l'omessa od infedele dichiarazione la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200% dell'importo "dovuto". La bozza prevede una sanzione fissa del 70%, ma non risolve i problemi applicativi di una disposizione (introdotta dall'art. 180, co. 3, D.L. n. 34/2020) scritta male, in quanto determina l'applicazione di una sanzione sproporzionata rispetto alla violazione. Infatti, le scadenze dei versamenti da parte delle strutture ricettive sono stabilite dai regolamenti comunali, e sono sempre nell'anno; di norma sono previsti versamenti trimestrali. Questo implica che quando si presenta la dichiarazione, come detto il 30 giugno dell'anno successivo, non c'è nulla da versare, ma la norma prevede comunque una sanzione rapportata all'importo dovuto. L'applicazione letterale della norma porterebbe quindi ad una sanzione pari all'importo già versato l'anno precedente, od anche, vedendo molti regolamenti comunali, al doppio di quello versato. È evidente che vi è una sproporzione palese, superabile con la previsione di una sanzione minima (di 50 euro), prevista in tutti gli altri tributi comunali, applicabile in tutti i casi in cui la violazione si traduce in una sorta di errore formale.
- Le stesse modifiche sono poi riproposte per le locazioni brevi, di cui all'art. 4 del D.L. n. 50/2017, ma anche in questo caso rimangono gli stessi problemi.
- Nulla è invece previsto per l'imposta di sbarco, disciplinata dall'art. 4, co. 3-bis, D.Lgs. n. 23/2011, che è alternativa all'imposta di soggiorno. Per questo tributo nulla è cambiato rispetto all'obbligo dichiarativo, e soprattutto è rimasta la sanzione dal 100 al 200% dell'importo dovuto.