



Roma, 16 gennaio 2024

Audizione sulle opportunità di riforma dell'imposta di soggiorno

Senato della Repubblica – Commissione Finanze e tesoro

Premessa e sintesi

La disciplina dell'imposta di soggiorno, istituita dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, è stata caratterizzata sin dalla sua genesi da marcati profili di incertezza interpretativa e applicativa, dipesi in larga parte dall'esiguità delle disposizioni ad essa riferibili, nonché dalla mancata emanazione del regolamento che, ai sensi dell'art. 4, comma 3, del d.lgs. 23/2011, avrebbe dovuto dettare la disciplina generale di attuazione dell'imposta stessa¹.

Tali elementi di incertezza, che attengono tanto alla struttura dell'imposta ed ai soggetti del rapporto obbligatorio quanto ai criteri dell'imposizione e alla qualificazione della responsabilità posta in capo al soggetto gestore delle strutture ricettive, determinano a tutt'oggi difficoltà applicative che impattano, non di rado, sotto il profilo del gettito e del contenzioso.

In via preliminare, l'ANCI pertanto esprime apprezzamento nei confronti di una iniziativa volta a promuovere una revisione organica dell'imposta di soggiorno, che si rende tanto più necessaria in considerazione del fatto che anche gli interventi normativi adottati nel recente passato (cfr. DI 34/2020, DI 191/2023, L.213/2023) sono rimasti inefficaci nel risolvere in modo definitivo alcuni dei principali problemi.

Nella premessa sono sinteticamente anticipate le questioni, più estesamente trattate nel prosieguo del documento, su cui ad avviso di ANCI occorre intervenire al fine di assicurare un disegno organico della disciplina dell'imposta di soggiorno, orientato alla semplificazione e chiarezza dei rapporti tra gli enti impositori e i soggetti che a vario titolo concorrono all'attuazione dell'imposta.

- 1) **ANCI ritiene necessario un intervento legislativo semplificativo che conceda a tutti i Comuni italiani il diritto di istituire l'imposta di soggiorno** (attualmente la soggettività attiva è limitata a comuni capoluogo di provincia, unioni di comuni e comuni inseriti in appositi elenchi turistici, non sempre in concreto redatti dalle Regioni);
- 2) è necessaria una **revisione dell'importo massimo dell'imposta** che consenta la piena manovrabilità di tutti i Comuni. ANCI è favorevole ad una migliore definizione del criterio di commisurazione dell'imposta più aderente al collegamento diretto tra imposta e prezzo praticato;
- 3) per quanto attiene alla **qualificazione del gestore delle strutture ricettive** è necessario **un intervento normativo di chiarificazione**, stante l'orientamento ondivago delle sezioni regionali della Corte dei Conti circa il riconoscimento della qualifica di agente contabile e l'eventuale assoggettamento alla responsabilità conseguente;
- 4) in una prospettiva di revisione generale dell'imposta, **ANCI ritiene necessario consentire una destinazione ampia del gettito**, atteso che i flussi turistici sempre più impattano su molteplici e trasversali funzioni e servizi gestiti dai Comuni e destinati alla collettività (es.

¹ Il regolamento doveva essere emanato entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo e pertanto entro il 6 giugno 2011.

bilanciamento della domanda turistica con le esigenze abitative della comunità locale, TPL, rifiuti, polizia locale, viabilità, infrastrutture stradali e pedonali etc.);

- 5) qualsiasi intervento di riforma che intenda agire sul versante degli adempimenti dichiarativi, dovrebbe **prevedere un meccanismo di comunicazione ai Comuni contestuale al riversamento dell'imposta** da parte dei soggetti gestori, quale necessaria qualificazione dell'importo versato. È una condizione necessaria **per assicurare la gestione ordinata dei flussi** e facilitare sia gli adempimenti del gestore che le controllo dei Comuni;
- 6) sul versante delle **locazioni brevi e delle piattaforme**, ANCI ritiene utile **prevedere l'obbligo generalizzato per tutte le piattaforme di riscuotere direttamente l'imposta di soggiorno** durante la fase di prenotazione (o di conferma della prenotazione);
- 7) in relazione al **sistema sanzionatorio**, è auspicabile un intervento di **miglior graduazione della sanzione applicabile in ragione del tipo di condotta omissiva** (omessa dichiarazione e/o omesso versamento)

1. Ampliamento generalizzato della soggettività attiva

La necessità di una revisione normativa emerge già con riguardo alla definizione della soggettività attiva dell'imposta di soggiorno, che ai sensi dell'art.4, co. 1, del Dlgs 23/2011 è ad oggi attribuita: a) ai Comuni capoluogo di provincia, b) alle Unioni di comuni c) ai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.

Mentre l'individuazione del soggetto attivo nei Comuni capoluogo di provincia non presenta problemi di applicazione, le altre due categorie di soggetti attivi sollevano alcune questioni.

Nel caso delle Unioni di Comuni, la redazione del testo normativo risulta non completamente chiara, in quanto qualifica come soggetti attivi le Unioni, le quali invece a ben vedere avrebbero la responsabilità nella gestione unificata dei tributi comunali, ma non la potestà di istituirne di nuovi². L'infelice formulazione del testo poggia, con tutta evidenza, sulla volontà del Legislatore di incoraggiare la gestione associata dell'imposta di soggiorno in considerazione delle economie di scala, della maggiore efficienza e – aspetto assai rilevante per l'imposta di soggiorno – dell'uniformità di criteri su Comuni contermini, che l'affidamento del tributo all'Unione può assicurare.

Riguardo ai Comuni "turistici", va notato che non tutte le Regioni hanno deliberato gli elenchi e i criteri utilizzati sono variegati³, contribuendo a un quadro normativo frammentato e potenzialmente controverso⁴.

Una **soluzione** a queste problematiche può consistere in un intervento legislativo di semplificazione che **riconosca a tutti i Comuni italiani la facoltà di istituire l'imposta di soggiorno**. Tale disposizione, sebbene possa indebolire il collegamento tra l'imposta e la rilevanza turistica del

² Peraltro, la formulazione della norma, nell'individuare come soggetti attivi contemporaneamente sia i Comuni turistici che l'Unione, sembrerebbe autorizzare l'istituzione dell'imposta di soggiorno sia da parte del Comune facente parte dell'Unione sia da parte del Comune che insiste nel territorio dell'Unione stessa, assoggettando così il contribuente ad una doppia imposta. Per evitare la doppia imposizione si potrebbe ritenere, pur nel silenzio della norma, che l'Unione possa istituire l'imposta con riferimento ai territori dei Comuni che non l'abbiano già autonomamente istituita.

³ Generando, quindi, il dubbio se le varieguate decisioni assunte dalle regioni possano considerarsi "elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte" che autorizzano l'istituzione dell'imposta da parte dei Comuni ivi inclusi.

⁴ Si veda ad esempio TAR Milano, sentenza n. 2525/2020, che ha dichiarato illegittima la delibera della giunta regionale che aveva incluso nell'elenco tutti i Comuni della regione.



Comune, comporta notevoli vantaggi in termini di semplificazione e omogeneizzazione della disciplina dell'imposta di soggiorno a livello nazionale.

Inoltre, **concedere agli enti locali l'autonomia politica e regolamentare per decidere sull'istituzione dell'imposta di soggiorno potrebbe potenziare il ruolo delle amministrazioni comunali nello sviluppo turistico, liberandole da decisioni preliminari assunte a un livello superiore, come nel caso della compilazione degli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.**

2. Ammontare e criterio di commisurazione dell'imposta di soggiorno

2.1 Ammontare massimo dell'imposta

Una revisione della disciplina dell'imposta di soggiorno non può prescindere da un'attenta razionalizzazione e adeguamento dell'imposta massima applicabile.

Attualmente, infatti, la disciplina generale prevede che l'imposta può essere applicata fino a un massimo di 5 euro per notte di soggiorno (art. 4, co.1, Dlgs 23/2011). Diversa la disciplina del contributo di soggiorno di Roma capitale per la quale è previsto l'importo massimo pari a 10 euro per notte di soggiorno⁵.

Tuttavia, tale disciplina è stata oggetto di modifiche successive introdotte per "adattarsi" alle specificità dei comuni capoluogo di provincia con un elevato afflusso turistico (cfr. art.1, co. 787 della legge di bilancio 2023)⁶ – i quali, nel caso di presenze turistiche in numero venti volte superiore a quello dei residenti, possono innalzare l'imposta di soggiorno sino a 10 euro a notte – ed alle esigenze connesse al Giubileo 2025⁷. In quest'ultimo caso, la normativa prevede la possibilità di innalzare l'ammontare dell'imposta di soggiorno fino a 2 euro per notte di soggiorno (cfr. art.1, co.492, Legge di bilancio 2024).

⁵ Oltre alla deroga prevista per il comune di Roma occorre segnalare anche quella relativa al comune di Venezia. In particolare, l'art. 1, comma 1129, legge 30 dicembre 2018, n. 145, prevede che il comune di Venezia è autorizzato ad applicare, per l'accesso, con o senza vettore, alla Città antica e alle altre isole minori della laguna, il contributo di cui all'art. 4, comma 3-bis, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, alternativamente all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del medesimo articolo, entrambi fino all'importo massimo di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, ovvero fino all'importo massimo di 10 euro.

⁶L. 429/2022, art.1, co. 787: *All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il comma 1-bis è sostituito dal seguente: «1-bis. Nei comuni capoluogo di provincia che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle amministrazioni pubbliche competenti per la raccolta e l'elaborazione di dati statistici, abbiano avuto presenze turistiche in numero venti volte superiore a quello dei residenti, l'imposta di cui al presente articolo può essere applicata fino all'importo massimo di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I predetti comuni devono fare riferimento ai dati pubblicati dall'ISTAT riguardanti le presenze turistiche medie registrate nel triennio precedente all'anno in cui viene deliberato l'aumento dell'imposta. Per il triennio 2023-2025 si considera la media delle presenze turistiche del triennio 2017-2019».*

⁷L.213/2023, art.1, co. 492: *Nell'anno 2025, in occasione del Giubileo 2025, i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 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'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'articolo 1, comma 1129, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, possono essere incrementati per un ammontare pari a quello di cui al primo periodo*



Ad avviso dell'ANCI, la riforma della normativa sull'imposta di soggiorno dovrebbe concentrarsi sulla razionalizzazione e adeguamento a regime dell'importo massimo stabilito. Questa fondamentale revisione richiede un equilibrato approccio volto a coniugare attrazione turistica, incremento della domanda e dei costi dei servizi comunali connessi a tali presenze, sostenibilità per le città e per i cittadini.

2.2 Criterio di commisurazione

Nell'ottica di una revisione organica occorrerebbe intervenire, inoltre, anche con riferimento al criterio di commisurazione dell'imposta di soggiorno, che è risultato da subito investito da marcati profili di incertezza applicativa tradottisi nell'attivazione di ampio contenzioso.

La normativa di riferimento, delineata dall'articolo 4 del D.lgs 23/2011, stabilisce che l'imposta di soggiorno deve essere determinata *"secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno"*. Malgrado la lettura piana della norma possa suggerire che la determinazione dell'imposta debba avvenire considerando esclusivamente il costo del pernottamento, tuttavia la giurisprudenza amministrativa (TAR e Consiglio di Stato)⁸ ha in passato sempre confermato la legittimità di criteri di commisurazione dell'imposta legati alla classificazione delle strutture.

La scelta di basare l'entità dell'imposta sulla tipologia e sulla categoria delle strutture, anziché sul prezzo, pur essendo considerata legittima, pone alcune questioni collegate alla radicale evoluzione che il mercato delle strutture ricettive ha subito negli ultimi anni.

La tradizionale distinzione tra strutture alberghiere ed extra-alberghiere appare, infatti, sempre meno in grado di rappresentare i livelli di prezzi praticati, specialmente in un mercato eterogeneo come quello attuale, in cui, a titolo di esempio, alcuni case e appartamenti di lusso per vacanza o bed & breakfast applicano tariffe superiori rispetto agli alberghi tradizionali. Ciò non solo può generare esiti fiscali regressivi, ma rischia anche di alterare la concorrenza e la parità di trattamento fiscale, favorendo o penalizzando indiscriminatamente le strutture ricettive e i loro ospiti.

D'altra parte, l'applicazione dell'imposta riferita alla classificazione delle strutture appare un elemento di indubitabile semplificazione della procedura di riscossione, considerato che i Comuni non hanno la possibilità di verificare le tariffe effettivamente applicate⁹ e che queste sono suscettibili di ampie modifiche legate a stagionalità, promozioni etc.

⁸ La giurisprudenza dei TAR e del Consiglio di Stato ha costantemente confermato la legittimità dell'approccio che basa la commisurazione dell'imposta sulla classificazione delle strutture ricettive. Tale giurisprudenza, pur riconoscendo la non ottimalità del criterio, ritiene che la classificazione in "stelle", "chiavi" e "spighe" delle strutture ricettive evidenzia, anche attraverso l'esperienza comune, un aumento progressivo delle caratteristiche qualitative delle strutture stesse, associato a un incremento dei prezzi richiesti ai clienti. Pertanto, l'imposta viene considerata indirettamente proporzionale al prezzo.

Alcuni pronunciamenti giurisprudenziali più incisivi hanno respinto la necessità di un collegamento rigido e proporzionale tra l'imposta ed il prezzo del pernottamento. Questo suggerisce 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 di prezzo correlato a una classificazione più alta (in questo senso TAR Vento, sez. II, sent. 1283 del 2012, n. 1165 del 2012; TAR Lombardia Brescia, sez. II, sent. 93 del 2013).

Il Consiglio di Stato, nel confermare le decisioni dei tribunali di primo grado, ha anch'esso ritenuto incontestabile l'idea che una maggiore qualità della struttura dovrebbe corrispondere a una tariffa di soggiorno più elevata, soddisfacendo così il requisito della "gradualità in proporzione al prezzo" imposto dal Legislatore (Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 6644 del 2018).

⁹ Secondo la giurisprudenza, la legittimità del criterio ancorato alla qualità delle strutture ricettive è giustificata anche dal profilo di semplificazione della procedura di riscossione, considerato che il Comune non ha la possibilità di verificare

Sul punto merita, poi, segnalare la disciplina relativa al contributo di soggiorno di Roma Capitale, la cui normativa (art.14, co.6, lett. e) Dl 78/2010) esplicitamente dispone che l'imposta è da applicare *“secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione [delle strutture ricettive] fino all'importo massimo di 10 euro per notte di soggiorno”*.

In definitiva si evidenzia la necessità di adottare un intervento uniforme riguardo ai criteri di determinazione dell'imposta o del contributo di soggiorno. Al riguardo, anche in considerazione delle dinamiche in evoluzione del mercato, **l'ANCI è disponibile ad esaminare un intervento normativo che superi l'attuale approccio, anche se precedentemente supportato dalla giurisprudenza amministrativa, al fine di definire un collegamento diretto tra imposta e prezzo praticato, più aderente al precetto costituzionale di una contribuzione commisurata alla capacità contributiva**

3. Qualificazione e responsabilità contabile del gestore delle strutture ricettive

Uno dei profili di maggiore criticità dell'intero impianto normativo riferito all'imposta di soggiorno è stato da sempre rappresentato dalla qualificazione giuridica del soggetto gestore delle strutture ricettive, il quale riveste un ruolo cruciale nell'applicazione e nel riversamento ai Comuni dell'imposta di soggiorno.

L'intervento normativo recato dal Dl 34/2020 in tema di imposta di soggiorno è sembrato sin da subito aver il merito di porre la parola fine alla questione concernente la qualificazione giuridica dei gestori delle strutture ricettive, superando per via normativa l'elaborazione giurisprudenziale delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti (Sent. n.22 del 22 settembre 2016) che, in assenza di esplicita previsione legislativa, aveva riconosciuto ai gestori il ruolo di agente contabile.

Più specificatamente, la novella recata dall'articolo 180, co.3, del Dl 34/2020, che qualifica il *“Il gestore della struttura ricettiva [come] responsabile del pagamento”*, aveva indotto certa dottrina a ritenere definitivamente accantonata la qualificazione dell'agente contabile, anche nell'ottica di una maggiore uniformità normativa con la qualificazione attinente ai gestori degli immobili adibiti a locazioni brevi condotte al di fuori dell'attività di impresa. Per quest'ultimi, infatti, non troverebbe riconoscimento la qualifica di agente contabile, ma la sola responsabilità di pagamento, come previsto dal Dl 50/2017.

A ben vedere la questione concernente la qualificazione del gestore delle strutture ricettive appare oggi più confusa che mai, dal momento che si registrano orientamenti contrapposti da parte delle sezioni regionali della Corte dei Conti pronunciate sulla questione.

Se l'orientamento maggioritario, infatti, propende per continuare a qualificare il gestore delle strutture ricettive quale agente contabile, gravato dall'obbligo di resa del conto della gestione (*ex multis* sentenze C. conti Toscana n. 273/2020 e n. 248/2022; C. conti Emilia Romagna n. 325/2021 e n. 27/2022; C. conti Lazio n. 115/2022), d'altra parte non mancano pronunce di diverso orientamento che militano nel senso di veder superata tale qualificazione (Cfr. sentenze C. conti Calabria n.195/2021 e C. conti Lombardia n. 38/2021, n. 159/2021 e n. 6 del 17/1/2022)¹⁰.

le tariffe applicate effettivamente (TAR Lombardia Brescia, sez. II, sent. 93 del 2013; TAR Veneto, sez. II, sent. 653 del 2012).

¹⁰ La Cassazione Penale ha, invece, ritenuto che dopo i decreti-legge 34/2020 e 146/2021 i gestori delle strutture ricettive non possano più considerarsi agenti contabili, essendo venuta meno la qualifica soggettiva pubblicistica del

Alla luce di quanto evidenziato, **appare necessario un intervento legislativo chiarificatore, atteso che la definizione di un elemento così qualificante, e delle connesse responsabilità (resa del conto, assoggettamento alla giurisdizione contabile della Corte dei Conti), non può trovare applicazioni territorialmente differenziate in dipendenza dei diversi orientamenti delle sezioni regionali della Corte dei Conti.**

Il persistere di tale indeterminatezza ingenera notevole incertezza negli operatori economici e nei Comuni, quest'ultimi chiamati a farsi carico degli adempimenti legati alla raccolta, parificazione e trasmissione dei conti di gestione alla Corte dei Conti¹¹.

Sul punto, ANCI ritiene necessario intervenire superando in maniera definitiva tali incertezze addivenendo ad una disciplina omogenea della qualificazione dei soggetti gestori delle strutture ricettive, anche nel raffronto con i soggetti che operano nel regime delle locazioni brevi, condizione che risponde alla necessità di garantire piena parità di trattamento e competitività tra le nuove forme di ricettività turistica e le attività più tradizionali.

4. Destinazione del gettito

Come noto, la legge di bilancio 2024 ha esteso al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti il campo dei servizi finanziabili con il gettito dell'imposta e del contributo di soggiorno.

Sul novero delle funzioni e servizi finanziabili con il gettito dell'imposta di soggiorno sussistono tuttavia orientamenti di segno contrario che vedono, da una parte, la giurisdizione amministrativa (TAR e Consiglio di Stato), dall'altra, i pareri resi da diverse sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti.

Secondo la giurisprudenza amministrativa, la normativa in questione sembra non costituire un vincolo di destinazione nel senso tecnico del termine, come nel caso dell'imposta di scopo, ma rilevarebbe 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 Puglia, Sez. II, con la sentenza 30 aprile 2012, n. 736, TAR Lombardia Brescia, sez. II, sent. 93 del 2013; Consiglio di Stato sez. V, sentenza n.6644 del 2018).

Inoltre, sempre secondo la giurisdizione amministrativa, il gettito derivante dall'istituzione dell'imposta di soggiorno non deve essere necessariamente destinato al finanziamento di nuovi interventi, ma può utilmente essere impiegato per finanziarne di già deliberati destinando pertanto ad altri interventi le risorse previamente utilizzate.

gestore e non essendoci più il maneggio di denaro (cfr. Cass. Sez. VI Pen. n. 9213/2022, n. 12516/2022, n. 20018/2022, n. 35218/2022 e n. 11346/2023).

¹¹ Incertezze che si riverberano anche sull'attività di controllo di spettanza comunale, posto che seguendo l'orientamento di alcune sezioni regionali di controllo, oltre che della Corte di Cassazione penale, i Comuni possono notificare atti di accertamento esecutivi per il recupero dell'imposta non riversata, con cognizione da parte del Giudice tributario, mentre, seguendo l'orientamento di altre sezioni regionali della Corte dei Conti (da ultimo, si vedano le recenti sentenze della Corte dei Conti Emilia-Romagna n. 30/2023 e Toscana n. 76/2023) i Comuni avrebbero l'obbligo di segnalare alla Corte dei Conti il mancato riversamento e attendere l'esito del giudizio di responsabilità amministrativa per recuperare l'imposta. Pare evidente che la situazione attuale è a dir poco caotica, e che è necessario un tempestivo intervento di riordino volto non solo alla semplificazione della gestione dell'imposta, ma soprattutto ad una sua applicazione uniforme su tutto il territorio nazionale.

Si tratta evidentemente di questioni che hanno rilevanti riflessi dal punto di vista operativo e che meriterebbero un intervento chiarificatore.



Diversamente, pareri opposti emergono dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti. Secondo queste sezioni, la norma sull'imposta di soggiorno indica chiaramente che si tratta di "un'imposta di scopo", ossia un'imposizione che non ha come scopo il finanziamento di spese pubbliche generiche, ma trova giustificazione nel collegamento tra l'imposizione stessa e la destinazione specifica del gettito. Di conseguenza, sarebbe incongruente con la normativa destinare il ricavato ad interventi solo indirettamente riconducibili alla finalità turistica. La soddisfazione diretta ed immediata di tale finalità sarebbe considerata necessaria, come indicato in precedenti pronunce della Corte dei Conti (ad esempio, Corte dei Conti, sez. contr. Campania 114/2018/PAR, richiamando anche Corte dei Conti, sez. contr. Puglia 210/2015 e sez. Emilia-Romagna, deliberazione n.228/2014/PAR; Corte dei Conti, sez. contr. Veneto 71/2019/PAR).

Secondo l'orientamento dell'ANCI un intervento legislativo di chiarificazione sulla natura del vincolo di destinazione sarebbe tanto opportuno proprio alla luce degli orientamenti discordi. **In una prospettiva di revisione generale dell'imposta, ANCI ritiene necessario consentire una destinazione ampia del gettito, atteso che i flussi turistici sempre più impattano su molteplici e trasversali funzioni e servizi gestiti dai Comuni e destinati alla collettività (es. bilanciamento della domanda turistica con le esigenze abitative della comunità locale, TPL, rifiuti, polizia locale, viabilità, infrastrutture stradali e pedonali etc.)**

5. Adempimenti dichiarativi

In riferimento agli adempimenti dichiarativi posti in capo ai soggetti gestori, la normativa attuale ha riconosciuto al gestore delle strutture ricettive il ruolo di *"responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno"*, nonché quello di responsabile *"della presentazione della dichiarazione [e] degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale."*

Con riferimento alla presentazione della dichiarazione, la normativa richiamata prevede che *"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 dal decreto del Ministro dell'economia, sentita la Conferenza Stato-città, adottato il 29 aprile 2022.

Con la risoluzione n.1/DF/2023, il Dipartimento delle Finanze sembra pervenire alla conclusione per cui il nuovo modello di dichiarazione ministeriale dell'imposta di soggiorno, entrato in vigore con il DM 29 aprile 2022, esonera i soggetti obbligati dal presentare ulteriori dichiarazioni/comunicazioni eventualmente richieste dai Comuni a decorrere dalle annualità successive agli anni di imposta 2020 e 2021.

Tale orientamento non appare condivisibile in quanto appare ignorare tanto la ben nota disposizione sulla potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria (art.52, Dlgs 446/97), quanto la normativa dell'imposta di soggiorno poco sopra richiamata, la quale chiaramente dispone che *"il gestore della struttura ricettiva è responsabile [...] della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale"*.

Come appare evidente, il richiamo normativo che fa salvi gli *"ulteriori adempimenti previsti [...] dal regolamento comunale"*, consente (e, per certi versi, impone) ai Comuni di disciplinare le modalità applicative del tributo, tanto più che la normativa statale dalla quale promana il nuovo modello di dichiarazione ministeriale non incide in alcun modo sulle modalità e sui tempi di versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive ai Comuni, la cui disciplina ricade nell'ambito della potestà regolamentare comunale.

Oltretutto, il termine per adempiere alla dichiarazione ministeriale, fissato al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, appare inidoneo a consentire ai



Comuni un adeguato e tempestivo flusso informativo utile al monitoraggio dell'attività di riscossione e versamento.

In questo senso, il venir meno delle comunicazioni contestuali al riversamento comporterebbe un significativo danno alla capacità di controllo dei flussi di riversamento, rendendo difficile, se non impossibile, per i Comuni lo svolgimento dell'eventuale attività di accertamento e, in ultima analisi, compromettendo la riscossione dell'imposta.

Tali comunicazioni, peraltro, si accompagnano al riversamento periodico dell'imposta di soggiorno ai Comuni e rappresentano un elemento consustanziale al versamento stesso. Inoltre, non costituiscono un aggravio per i gestori delle strutture ricettive bensì un elemento di semplificazione ai fini dell'assolvimento del riversamento e della compilazione del Modello 21 (che risulta precompilato), nonché in relazione alla dichiarazione annuale in quanto facilitano la gestione ordinata dei dati oggetto della dichiarazione stessa.

L'ANCI ritiene dunque necessario un intervento legislativo che chiarisca in maniera inequivoca che l'assolvimento della dichiarazione ministeriale non può considerarsi sostitutivo né impeditivo della resa delle comunicazioni periodiche richieste dai Comuni contestualmente al riversamento dell'imposta di soggiorno.

6. Locazioni brevi e portali telematici

Con riferimento alle locazioni brevi condotte al di fuori dell'attività di impresa, la disciplina attuale concernente il riversamento dell'imposta di soggiorno prevede che il responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno o del contributo di soggiorno di Roma capitale è il *"soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi"* (cfr. art. 4., co.5-ter, Dl 50/2017)

La normativa stabilita dal decreto-legge 50/2017, appena richiamato, deve essere interpretata nel senso che la responsabilità del pagamento, insieme al diritto di rivalsa e all'obbligo di dichiarazione, è attribuita al soggetto che riceve il canone o il compenso, di solito il locatore. Nel caso di intermediazione nei pagamenti di tali canoni o compensi, la responsabilità ricade sul soggetto che svolge l'attività di intermediazione immobiliare o sui soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con coloro che hanno unità immobiliari disponibili per la locazione.

In altri termini, la responsabilità del pagamento e quindi l'obbligo di trattenere l'importo dovuto a titolo di imposta di soggiorno è attribuita all'intermediario (agente immobiliare o portale telematico) solo nel caso in cui quest'ultimo riceva il canone dall'inquilino e lo trasferisca successivamente al locatore. In caso contrario, anche se il locatore ha stipulato il contratto di locazione tramite la piattaforma di intermediazione ma quest'ultima non ha ricevuto alcun pagamento dall'inquilino, la responsabilità del riversamento ricade esclusivamente sul locatore che ha incassato il canone.

Per converso, deve ritenersi che nessuna responsabilità in ordine al pagamento del tributo (i.e. ritenuta e versamento dell'imposta di soggiorno) possa essere attribuita al locatore nei casi in cui l'intermediario intervenga nel pagamento del corrispettivo.

L'attuale assetto normativo, così brevemente riepilogato, ha comportato e comporta non poche difficoltà in ordine al corretto riversamento dell'imposta di soggiorno, che dipendono da oggettive problematiche (anche di carattere tecnico) oltre che da fattori e comportamenti elusivi ascrivibili tanto alle piattaforme telematiche quanto ai singoli locatori. Su questo versante un notevole contributo in termini di semplificazione ed efficacia dell'attività di controllo e accertamento dovrebbe



provenire dall'istituzione del CIN e dalla banca dati delle strutture ricettive, in riferimento alla quale **ANCI auspica venga garantito il pieno accesso ed operabilità ai Comuni.**

In merito alle locazioni brevi concluse attraverso portali telematici, ANCI ritiene che il legislatore ben potrebbe intervenire prevedendo esplicitamente l'obbligo per tali piattaforme di riscuotere direttamente l'imposta di soggiorno durante la fase di prenotazione, indipendentemente dal coinvolgimento del portale nel processo di pagamento del canone di locazione. Tale soluzione, avrebbe il vantaggio di superare le ambiguità di alcuni portali che si sottraggono unilateralmente all'applicazione normativa dichiarando di non partecipare al processo di pagamento. Al contempo, consentirebbe di mitigare le difficoltà dei Comuni nell'esecuzione delle attività di controllo, che derivano dalla natura frammentata e diffusa di molte locazioni brevi, che rendono complesso l'accertamento e la riscossione delle imposte dovute.

7. Il sistema sanzionatorio

Anche il sistema sanzionatorio presenta diversi ambiti di incertezza applicativa. L'art. 180, D.l. 34/2020 ha previsto per l'omessa od infedele dichiarazione la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo "dovuto". Tale previsione appare ondivaga in quanto non si comprende se tale sanzione debba essere applicata sull'importo dell'imposta già versata dalle strutture ricettive alle scadenze prestabilite dal Comune. Se la sanzione dovesse ritenersi applicabile sugli importi già versati pare evidente che si tratterebbe di sanzione che non supera il vaglio della ragionevolezza e della graduazione rispetto alla violazione sanzionata. Sarebbe, comunque, necessaria la previsione di una sanzione minima, da applicare nel caso in cui alla presentazione della dichiarazione non consegua anche il versamento dell'imposta.

La stessa problematica interessa anche il regime delle locazioni brevi, di cui all'art. 4, D.l. 50/2017 e l'imposta di sbarco, di cui all'art. 4, comma 3-bis, d.lgs. 23/2011, che è alternativa all'imposta di soggiorno.

In merito al sistema sanzionatorio, ANCI ritiene che il legislatore debba intervenire disciplinando in modo autonomo le ipotesi di omesso versamento, omessa dichiarazione ed omesso versamento e di omessa presentazione della dichiarazione, ma con versamenti regolarmente eseguiti.