

Roma, 10 luglio 2017

**Le novità sull'imposta di soggiorno introdotte dal decreto legge 50/2017
convertito nella legge 21 giugno 2017, n.96**

Premessa

Con la conversione in legge del decreto 24 aprile 2017, n. 50, **l'imposta di soggiorno è stata finalmente esclusa dal novero dei tributi sottoposti al blocco degli aumenti** introdotto dalla legge di stabilità 2016 e confermato per il 2017 dalla legge 11 dicembre 2016 n. 232 (legge di bilancio 2017). La nuova disposizione contenuta nell'art. 4, comma 7, del decreto elimina il blocco e consente di istituire per la prima volta l'imposta di soggiorno¹, ovvero di modificare le misure del tributo se già istituito.

Va ricordato, in proposito, che l'articolo 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, che ha introdotto l'imposta di soggiorno, attribuisce la possibilità di istituire il tributo ai Comuni capoluogo di provincia, alle unioni di Comuni, nonché ai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte. L'istituzione dell'imposta di soggiorno deve avvenire con **deliberazione del Consiglio comunale** e con lo stesso atto deve essere adottato anche il relativo regolamento. Nel caso di adozione a livello di Unione, pur non essendo espressamente prevista la traslazione dei poteri regolamentari ai relativi organi, va sottolineato che la previsione normativa classifica esplicitamente l'Unione come soggetto attivo, trovando un logico presupposto nell'opportunità di determinare il prelievo in un contesto di area più vasta, nonché nell'economia di scala ottenibile sotto il profilo della gestione, che l'Unione è in grado di garantire rispetto all'agire del singolo Comune, specie se di piccole dimensioni.

Per quanto riguarda **la tempistica di approvazione** della delibera di istituzione dell'imposta o di rimodulazione delle tariffe precedentemente previste (ivi incluse quelle relative al contributo di soggiorno di Roma Capitale), si ritiene che i Comuni possano deliberare **a partire dal 24 giugno 2017, data di entrata in vigore della legge n. 96 del 2017, di conversione del dl 50.**

La nuova legge consente ai Comuni di poter provvedere *“a decorrere dall'anno 2017”*, con apposite delibere, all'istituzione o alla modificazione dell'imposta in oggetto. Circa i tempi di emanazione delle delibere, la disposizione prevede una **deroga espressa all'articolo 1, comma 169 della legge n.296/2006**², il quale, si ricorda, fissa i termini di approvazione

¹ Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, art. 4, comma 7, nel testo modificato in sede di esame parlamentare:

“7. A decorrere dall'anno 2017 gli enti che hanno facoltà di applicare l'imposta di soggiorno ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e il contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, possono, in deroga all'articolo 1, comma 26, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, istituire o rimodulare l'imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno medesimi.”

² La legge n. 296 del 2006 (Legge finanziaria 2007), articolo 1, comma 169, ha stabilito infatti che *“Gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la*

delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione (per il corrente anno, il 31 marzo 2017). Ciò significa che, nonostante i termini ordinari di approvazione delle aliquote e delle tariffe siano da riferirsi sempre al termine fissato per l'approvazione dei bilanci di previsione (salva l'ipotesi di aumenti ammissibili in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio ex art. 193 del TUEL), la deroga espressa contenuta nella nuova disposizione consente di deliberare per l'anno 2017 anche oltre il termine ordinario. Ovviamente dal 2018 la disposizione di carattere generale contenuta nel citato comma 169 tornerà comunque ad essere applicabile.

Pertanto, le nuove misure stabilite dagli enti con apposite delibere di istituzione o di rimodulazione delle tariffe dell'imposta potranno applicarsi fin dal corrente anno e la loro decorrenza dovrà avvenire entro un congruo periodo da prevedere nella delibera stessa. Di massima, il periodo non dovrebbe essere inferiore a sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della delibera, in ossequio a quanto disposto dall'art. 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Appare infine opportuno che anche i Comuni che già avevano già deliberato in materia di imposta di soggiorno con sospensione dell'efficacia dei relativi provvedimenti per effetto del blocco degli aumenti tributari di cui al comma 26 della legge n. 201 del 2016 (legge di stabilità 2016), provvedano ora a deliberare nuovamente, eventualmente modificando quanto a suo tempo stabilito. Il comma in questione, pur oggetto di deroga, stabiliva una sospensione di efficacia dei provvedimenti degli enti territoriali *“nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle regioni e agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015.”*. La facoltà ora concessa come *“norma speciale”* si limita a poter *“istituire o rimodulare”* l'imposta di soggiorno senza alcun riferimento ai provvedimenti già emanati e rimasti inefficaci.

Inoltre, si segnala l'opportunità di verificare, in caso di avvenuta istituzione dell'imposta di soggiorno, se il regolamento comunale permette già di attrarre, in modo chiaro ed inequivoco, le ipotesi di locazioni brevi di cui all'art. 4 del dl n. 50 del 2017 negli obblighi derivanti dall'applicazione dell'imposta.

Natura del tributo e soggetti passivi

L'imposta di soggiorno ha le caratteristiche di un tributo di scopo ancorato ad un particolare tipo di consumo turistico, i pernottamenti in strutture ricettive site nel territorio comunale. Il gettito è infatti obbligatoriamente da destinare al finanziamento di un'ampia serie di *“interventi”* connessi al turismo: *“interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive”, “di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”* (d.lgs. n. 23 del 2011, art. 4, co.1). Lo stesso procedimento di deliberazione viene condizionato dalla legge alla consultazione delle *“associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive”*.

Il citato articolo 4 individua i soggetti passivi dell'imposta in coloro *“che alloggiano nelle strutture ricettive del Comune”*. Dal disposto normativo si ricava che il soggetto passivo non può che essere la persona fisica che alloggia nella struttura. Seppur non chiaramente

deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno”.

esplicitato dalla norma, può inoltre ritenersi naturalmente escluso dalla soggettività passiva il residente del Comune impositore. Ciò in quanto il suo ipotetico alloggio nella struttura ricettiva ubicata nel territorio del Comune di propria residenza anagrafica, non può raffigurarsi come espressione di un flusso turistico.

La norma primaria non prevede alcuna ulteriore forma di soggettività passiva sia in sostituzione che in solidarietà rispetto a colui che alloggia, che rimane, pertanto, l'unico soggetto passivo dell'imposta di soggiorno. Assume pertanto grande rilievo l'attribuzione del ruolo di *“responsabile del pagamento dell'imposta”* ai titolari delle strutture ricettive e agli intermediari che intervengono nella determinazione del rapporto di locazione, ora operata dal dl 50.

Il nuovo ruolo dei gestori delle strutture ricettive

Il comma 5-ter dell'articolo 4 del dl 50 introduce infatti una novità essenziale nella disciplina dell'imposta di soggiorno, individuando nel *“soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi”* il **responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno** o del contributo di soggiorno di Roma capitale.

La formulazione del nuovo comma 5-ter non opera alcun richiamo espresso al regime fiscale delle locazioni brevi (commi 1 e 3 dello stesso articolo 4), a differenza dei precedenti commi 5 e 5-bis³, e deve essere pertanto considerata norma di carattere generale con

³ Legge di conversione del decreto legge 24 aprile 2017, n.50 in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale:

Articolo 4 (regime fiscale delle locazioni brevi)

“1. Ai fini del presente articolo, si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

2. A decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1.

3-bis. Con regolamento da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locare e alla durata delle locazioni in un anno solare.

4. I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono i predetti dati. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di cui al comma 1 e 3 è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

5. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e alla relativa

riferimento a tutte le fattispecie assoggettate all'imposta di soggiorno. La disposizione si applica quindi, indistintamente, a tutti i soggetti gestori di strutture o intermediari immobiliari che concedono alloggi ad uso abitativo, indipendentemente dalla durata e dalle diverse caratteristiche del rapporto con gli ospiti.

Questa nuova previsione rappresenta dunque un elemento positivo nella disciplina dell'imposta, che integra uno degli aspetti più importanti non considerati dall'estrema sinteticità delle indicazioni contenute nell'articolo 4 del d.lgs. 23 del 2011, quello riguardante il ruolo dei gestori delle strutture ricettive.

La nuova figura del rappresentante fiscale

L'art. 4, co. 5-bis del dl 50/2017 dispone che *“i soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, a fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*. L'attuazione di tale disposizione è comunque subordinata alla emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, a norma del comma 6. È auspicabile che tale provvedimento comprenda anche le modalità di assolvimento degli obblighi relativi all'imposta di soggiorno.

La norma riguarda i soggetti non residenti in Italia che *“esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare* (comma 5) e definisce le responsabilità degli intermediari e dei portali telematici di intermediazione di alloggi e sistemazioni alberghiere temporanei con sede all'estero. Dal chiaro tenore letterale della norma risulta evidente che la figura del rappresentante fiscale rileva anche ai fini della responsabilità del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno.

certificazione ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto.

5-bis. I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione. I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, a fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

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'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.”

I problemi aperti dell'Imposta di soggiorno

L'art. 4 del citato d.lgs 23 del 2011 prevede, come noto, che i Comuni *“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”*.

La disposizione affida poi ad un regolamento statale la disciplina generale di attuazione dell'imposta, da emanare *“entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto”*. A fronte della mancata emanazione del regolamento, una modifica successivamente intervenuta prevede che i Comuni possono comunque istituire la nuova imposta adottando un apposito regolamento comunale ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 97.

Come si è avuto più volte occasione di precisare, l'utilità del regolamento statale risiede essenzialmente nell'esigenza di assicurare condizioni di maggior certezza ai Comuni che intendono applicare il tributo, nonché agli stessi contribuenti e alle categorie economiche coinvolte, visto lo scarso contenuto dispositivo dell'art. 4 in commento.

Risolto uno degli aspetti essenziali che l'Anci ha da sempre considerato come elemento centrale della disciplina dell'Imposta e cioè il ruolo dei gestori delle strutture ricettive, ora chiaramente individuati **quali responsabili del pagamento dell'imposta**, restano da definire alcuni altri elementi che devono essere necessariamente affrontati con norma primaria. Primo tra tutti il sistema delle sanzioni a carico degli inadempienti, che non può essere compiutamente stabilito da un provvedimento meramente regolamentare.

Il prossimo passo da compiere sul perfezionamento della disciplina dell'imposta di soggiorno dovrà essere pertanto quello di definire con legge o con il regolamento statale cui la legge riserva questo compito i seguenti elementi essenziali:

- il richiamo espresso a norme di rilievo generale applicabili con riferimento alla gestione dell'imposta (accertamento, riscossione, rimborsi e sanzioni);
- estensione a tutti i Comuni della facoltà di istituzione del tributo, superando le difficoltà applicative dovute alla precedente indicazione delle Unioni di Comuni quali possibili soggetti attivi e alla limitazione ai Comuni turistici o città d'arte sulla base di “elenchi regionali” che in molte regioni non risultano deliberati.

Tali interventi consentirebbero ai Comuni di poter deliberare sulla base di un quadro normativo di riferimento più certo ed ancorato alla disciplina generale delle entrate tributarie degli enti locali.

Nell'attesa di un più organico intervento normativo, l'IFEL pubblica, unitamente alla presente nota, anche una bozza aggiornata di regolamento dell'imposta, unitamente ad uno schema di delibera di istituzione dell'imposta.