

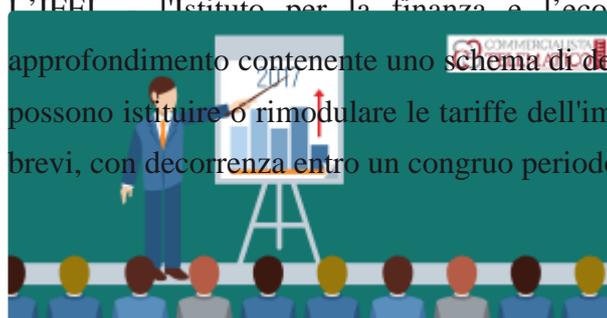
Manovra correttiva: locazioni brevi e imposta di soggiorno

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 22 Luglio 2017

i Comuni possono istituire o rimodulare le tariffe dell'imposta di soggiorno per il 2017, estendendola alle locazioni brevi, con decorrenza entro un congruo periodo dall'adozione della delibera. Per il settore del turismo si tratterebbe di una svolta sostanziale, in quanto tale estensione andrebbe ad incidere sui costi del soggiorno pagati dai clienti

L'IFEEL - l'Istituto per la finanza e l'economia locale (fondazione dell'Anci) - in una nota di approfondimento contenente uno schema di delibera e di regolamento comunale ha chiarito che i Comuni possono istituire o rimodulare le tariffe dell'imposta di soggiorno per il 2017, estendendola alle locazioni brevi, con decorrenza entro un congruo periodo dall'adozione della delibera



Con la novità introdotta dalla [legge di conversione del D.L. n. 50/2017](#), meglio conosciuta come la Manovra Correttiva 2017, è consentito ai Comuni turistici di istituire l'imposta di soggiorno per il 2017, in deroga al "blocco" dei tributi e alla disciplina riguardante l'efficacia delle delibere comunali. L'Ifel con nota del 10 luglio 2017, dal titolo "*Le novità sull'imposta di soggiorno introdotte dal decreto legge 50/2017 convertito nella legge 21 giugno 2017, n. 96*", evidenzia che ciò non vuol dire che i Comuni potranno introdurre il tributo in via retroattiva sin dall'1 gennaio 2017, ma che la decorrenza dell'imposta o dell'aumento tariffario non dovrebbe essere inferiore a 60 giorni dalla delibera, in ossequio ai principi previsti dallo statuto dei diritti del contribuente.

La novità

Con la conversione in legge del decreto 24 aprile 2017, n. 50, l'imposta di soggiorno è stata 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, c. 7, del decreto elimina il blocco e consente di istituire per la prima volta l'imposta di soggiorno, ovvero di modificare le misure del tributo se già istituito.

L'imposta di soggiorno : cenni

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;
- 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.

Con l'imposta di soggiorno istituita con la versione definitiva del federalismo municipale il legislatore stabilisce che il tributo dovrà essere applicato secondo i criteri di gradualità in proporzione al prezzo corrisposto alle strutture ricettive. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia:

- di turismo;
- di manutenzione;
- fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali;
- servizi pubblici locali.

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. La disposizione prevede, inoltre, che rimane ferma la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell'articolo 7, del Decreto Legislativo 30 aprile 1992, n.285, recante il nuovo codice della strada.

Il tributo relativo all'imposta di soggiorno dovrà essere applicato secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo corrisposto alle strutture ricettive; la misura dell'imposta può essere determinata fino ad un massimo di 5 euro per notte di soggiorno.

La disciplina del tributo è affidata ad un regolamento governativo, da adottarsi entro sessanta giorni; nell'ipotesi che questo non avvenga i Comuni possono comunque adottare i regolamenti istitutivi del tributo. I Comuni potranno, infatti, con un proprio regolamento, che deve essere adottato ai sensi dell'articolo 52, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, avere la facoltà di disporre modalità applicative del tributo ulteriori rispetto a quelle definite dal citato regolamento, nonché prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. E' di rilevante importanza sottolineare che la norma in esame riconosce la piena applicabilità dell'articolo 52, del D.Lgs. n. 446 del 1997, che di conseguenza, rappresenta anche nel federalismo municipale, come definitivamente previsto all'articolo 14, comma 6, dello stesso provvedimento che lo istituisce, la generale norma di riferimento della potestà regolamentare delle Province e dei Comuni. E' appena il caso di sottolineare che tale disposizione stabilisce che gli enti *“possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e delle aliquote massime dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti”*.

È opportuno precisare, a tal proposito, che la facoltà di introdurre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché quella di prevedere riduzioni di particolare fattispecie o per determinati periodi di tempo, già rientrano nella previsione generale del citato articolo 52 che consente agli enti locali di apportare modifiche regolamentari; l'unico ampliamento concesso è riconosciuto al comma 3, dell'articolo 4 che istituisce l'imposta di soggiorno, laddove viene precisato che è consentita la possibilità di attribuire agli stessi enti locali il potere di riconoscere esenzioni. Detta facoltà, infatti, influenzando la fattispecie imponibile e la soggettività passiva, è sottratta all'autonomia regolamentare degli enti locali e, in osservanza della riserva relative di legge, di cui all'articolo 23 della Costituzione, può essere esercitata

solo dove espressamente prevista da una legge.

La tempistica

Il documento dell'Ifel evidenzia che per quanto riguarda la tempistica di approvazione della delibera di istituzione dell'imposta o di rimodulazione delle tariffe precedentemente previste, 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 della Manovra Correttiva 2017.

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, il quale, si ricorda, fissa i termini di approvazione 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, c. 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

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: *“i nterventi 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, c. 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 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.

Il nuovo ruolo dei gestori delle strutture ricettive

Il comma 5-ter, dell’articolo 4, della Manovra Correttiva 2017, evidenzia il commento dell’Ifel, introduce 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 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

Il documento dell’Ifel evidenzia che l’art. 4, c. 5-bis della Manovra Correttiva 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.

Le problematiche evidenziate dal documento Ifel

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, evidenzia l'Ifel nel documento in commento, 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.

Il documento dell'Ifel evidenzia che l'Anci ha da sempre considerato come elemento centrale della disciplina dell'Imposta 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.

L'Ifel evidenzia che ora , al fine del perfezionamento della disciplina dell'imposta di soggiorno, dovranno essere definiti:

- il richiamo espresso a norme di rilievo generale applicabili con riferimento alla gestione dell'imposta (accertamento, riscossione, rimborsi e sanzioni);
- l'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.

18 luglio 2017

Federico Gavioli