

## Sommario

Istruzioni per lo Schema di Regolamento dell’Imposta di soggiorno .....	2
Premessa .....	2
Istituzione dell’imposta.....	2
Soggetto attivo .....	3
Presupposto dell’imposta e classificazione delle strutture ricettive .....	5
Soggetto passivo.....	5
Tariffe.....	6
Graduazione dell’Imposta .....	6
Esenzioni ed agevolazioni.....	7
Il gestore della struttura ricettiva .....	8
Il riversamento dell’imposta da parte del gestore della struttura ricettiva .....	10
L’accertamento.....	10
Le sanzioni .....	10

## Nota per lo schema di Regolamento dell'Imposta di soggiorno

### Premessa

Nel quadro complessivo delle entrate comunali delineato dal decreto legislativo n. 23 del 2011, con cui sono state emanate disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, è stata prevista l'imposta di soggiorno.

L'articolo 4 del citato decreto, infatti, prevede che *“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”*.

La disposizione prevedeva inoltre un'esplicita riserva di legge, affidando ad un regolamento statale la disciplina generale di attuazione dell'imposta, da emanare *“entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto”*. Ad oggi il regolamento non risulta ancora emanato. Tuttavia, una modifica successivamente intervenuta della stessa norma prevede che i Comuni, in assenza di detto regolamento, possono istituire la nuova imposta adottando un apposito regolamento comunale ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 97.

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, a fronte dell'estrema sinteticità delle indicazioni contenute nell'articolo 4.

Gli aspetti essenziali che dovrebbero essere oggetto di normativa primaria riguardano – come è ormai noto e ampiamente condiviso – il ruolo dei gestori delle strutture ricettive, che devono essere chiaramente individuali quali responsabili dell'imposta e il sistema delle sanzioni, che non può essere compiutamente stabilito da un provvedimento meramente regolamentare.

La mancata emanazione (a tutt'oggi) del regolamento generale, di cui al primo periodo del co.3 dell'art.4 D.L. n. 23 del 2011, ha determinato una variegata normazione comunale; per questo motivo Ifel si propone di fornire - con l'allegato Schema di Regolamento sull'Imposta di soggiorno – uno strumento contenente alcune linee di approfondimento che possono risultare utili non solo in fase di elaborazione dei regolamenti comunali, ma anche in fase di gestione operativa del tributo.

### Istituzione dell'imposta

L'istituzione dell'Imposta di soggiorno deve avvenire con deliberazione del Consiglio comunale. (Consiglio dell'Unione in caso di Unione di Comuni). Con lo stesso atto deve essere adottato anche il relativo regolamento. Nel caso di istituzione da parte di Unione di Comuni è opportuno che la deliberazione di istituzione dell'Imposta e di approvazione del regolamento venga adottata anche dai Consigli Comunali di ciascun Comune (ved. paragrafo successivo). È altresì opportuno che contestualmente a tali atti, se il

bilancio preventivo è già stato approvato, venga approvata la nota di variazione al bilancio che tenga conto del nuovo quadro delle entrate e delle uscite.

L'adozione del regolamento deve ovviamente seguire le modalità tipiche dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446/97. L'articolo 4 del decreto legislativo n. 23, impone inoltre le seguenti prescrizioni e indicazioni circa le facoltà comunali connesse all'introduzione dell'imposta di soggiorno:

- il Comune ha l'obbligo di "sentire" le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive;
- la norma prevede altresì che *"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"*. Tale previsione è del tutto facoltativa e può essere ignorata. È tuttavia opportuno sia valutato nel suo complesso il prelievo specifico sul settore turistico-alberghiero, sia per possibili interventi di semplificazione degli adempimenti, sia per evitare che il cumulo di oneri diversi comporti eccessi di aggravio.

La normativa in materia di decorrenza dell'efficacia dei regolamenti comunali sui tributi degli enti locali si è ormai da tempo, conformata al termine perentorio stabilito da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione. La legge 296 del 2006 (Legge finanziaria 2007) all'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 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"*.

In particolare, appare utile precisare che le delibere di istituzione di tributi facoltativi e di modifica delle aliquote, possono essere emanate, nelle forme previste ed entro il termine stabilito dalla legge per l'approvazione del bilancio, anche nei casi in cui il bilancio stesso sia già stato approvato dal Comune, predisponendo ovviamente una conseguente variazione di bilancio, preferibilmente in modo contestuale alla delibera tributaria o entro il termine generale stabilito per l'anno in questione e, comunque, non oltre il termine per le variazioni di bilancio di cui all'articolo 175 del TUEL.

Il decreto legge 201 del 2011 (art.13, co.15) prevede che dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali, devono essere inviate al Dipartimento delle Finanze del Mef, entro il termine di 30 giorni dalla data in cui sono diventate esecutive (termine peraltro già fissato dall'articolo 52, co.2 del d.lgs. 446 del 1997) e comunque entro 30 giorni dalla data di scadenza del termine stabilito per l'approvazione dei bilanci di previsione.

Il mancato invio non è ostativo all'efficacia dei provvedimenti, ma è sanzionato con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti.

### **Soggetto attivo**

L'articolo 4 del d.lgs 23 del 2011 identifica il soggetto attivo dell'Imposta di soggiorno nel:

- a) Comune capoluogo di provincia;
- b) Unione di Comuni;

c) i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.

I recenti sviluppi relativi alla revisione della *governance* multilivello, con particolare riferimento all'abolizione delle province, alla costituzione delle città metropolitane e alle misure incentivanti all'associazionismo intercomunale, favoriranno l'ampliamento della platea dei soggetti attivi.

È stata più volte osservato che non tutte le Regioni hanno provveduto a determinare gli elenchi delle località turistiche/città d'arte relative al rispettivo territorio.

Relativamente all'inclusione nella norma primaria delle Unioni di Comuni come soggetto attivo d'imposta, si segnala in primo luogo la novità della previsione, che trova un logico presupposto nell'economia di scala, nella migliore efficienza ed efficacia di servizi che l'Unione dovrebbe garantire rispetto all'agire del singolo Comune, specie se di piccole dimensioni.

Va considerato che potestà regolamentare in base alla quale l'imposta può essere istituita e variata non compete all'Unione, bensì è riservata ai Comuni dall'articolo 52 del d.lgs. 446/1997 ("*1. Le province e i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate anche tributarie....*"). Pertanto l'istituzione dell'Imposta da parte dell'Unione deve essere sancita mediante l'approvazione dei relativi provvedimenti da parte degli organi competenti dei Comuni che compongono l'Unione stessa.

Appare evidente che nell'ambito di una Unione non dovrebbero convivere modalità di applicazione dell'imposta da parte dell'Unione e da parte di un singolo Comune associato. Appare pertanto da escludere la possibilità (che tuttavia non è espressamente considerata né proibita dalla legge) che un Comune appartenente all'Unione applichi l'imposta con il proprio regolamento e l'Unione la applichi negli altri territori di competenza. Resta ovviamente esclusa ogni ipotesi di doppia applicazione dell'imposta.

Altro tema inerente l'istituzione dell'Imposta di soggiorno nelle Unioni di Comuni è la sua possibilità di applicazione anche nei Comuni facenti parte dell'Unione che non rientrano negli elenchi delle località turistiche/città d'arte sopra citati. La norma primaria nulla prevede sul tema, ragion per cui si ritiene che l'appartenenza dei Comuni all'Unione sia in ogni caso presupposto per l'applicazione dell'Imposta in ciascun singolo ente, anche se non iscritto nell'elenco regionale e come tale non autonomamente titolato alla sua istituzione. Infatti, non essendo richiesto dalla norma primaria il contemporaneo verificarsi dell'inclusione nell'elenco regionale delle località turistiche e città d'arte e di appartenenza all'Unione, l'imposta di soggiorno potrà trovare applicazione sul tutto il territorio dell'Unione.

Infine, per quanto concerne il vincolo di destinazione del gettito dell'Imposta di soggiorno previsto dall'art. 4 del d.lgs n.23, appare conforme alla *ratio* delle norme istitutive delle Unioni, che debbano essere previste con il Regolamento dell'Imposta le modalità di effettuazione delle spese, che seguiranno le competenze assegnate all'Unione. Nel caso in cui tutte o parte delle spese da finanziare con il gettito siano di competenza dei singoli Comuni associati, un apposito atto dell'Unione indicherà annualmente il riparto del gettito coerente con il sostenimento degli oneri.

## Presupposto dell'imposta e classificazione delle strutture ricettive

Il presupposto del prelievo si sostanzia nell'alloggio in una struttura ricettiva situata nel territorio del Comune o dell'Unione di Comuni; non rileva invece, per la realizzazione ed apprezzabilità del presupposto, la ragione dell'alloggio che invece avrà effetti per l'eventuale godimento di agevolazioni ed esenzioni, di cui si parlerà nel prosieguo.

Si ritiene necessaria l'individuazione oggettiva della struttura ricettiva, in quanto non qualsiasi offerta di ospitalità ne determina la qualificazione di struttura ricettiva e consequenzialmente la rilevanza ai fini dell'imposta di soggiorno. Non sono più vincolanti le classificazioni e le definizioni di cui all'allegato 1 al decreto legislativo 23.05.2011 n. 79 (Codice del turismo) per via della declaratoria di incostituzionalità operata dalla Sentenza della Corte Costituzionale n.80 del 5 aprile 2012, anche se spesso le definizioni e le caratteristiche delle strutture ricettive di cui al codice del Turismo sono state trasfuse nelle leggi regionali. Conseguentemente, l'unico riferimento normativo pertinente, al fine di individuare le tipologie delle strutture ricettive, concerne la legislazione regionale. Non a caso, i regolamenti comunali adottati più di recente, per la qualificazione dell'offerta di ospitalità come resa da strutture ricettive, fanno esplicito riferimento alla normativa regionale ovvero, con formula più generica ma egualmente valida, alla "normativa vigente in materia".

In linea generale, tuttavia le tipologie delle strutture ricettive possono essere catalogate in due macro – categorie:

- Le strutture ricettive alberghiere;
- Le strutture ricettive extralberghiere;

Tra le principali caratteristiche ascrivibili alla prima categoria si segnalano: la gestione unitaria, essere aperte al pubblico nonché ubicate in uno o più stabili o parti di stabili, offrire alloggio in unità abitative arredate, costituite da uno o più locali e dotate di servizio autonomo di cucina. Le residenze alberghiere possono disporre infine, di ristorante, bar e altri servizi accessori. A mero titolo esemplificativo, le tipologie di alloggio riconducibili alla categoria in questione sono le seguenti: gli alberghi, gli alberghi diffusi nei centri storici, i motel, le pensioni, i residence turistico-alberghieri, le residenze turistico alberghiere, gli alberghi *meubl e o garni*, le dimore storiche, i centri benessere (*beauty farm*) dotati del servizio di alloggio, i centri congressi e conferenze (se offrono alloggio ai partecipanti), i villaggi albergo.

Le caratteristiche delle strutture ricettive extralberghiere, invece, sono quelle generalmente non rientranti nelle tipologie delle strutture alberghiere quali ad esempio: campeggi, villaggi turistici, case per ferie, ostelli per la giovent , rifugi alpini, rifugi escursionistici, alloggi agrituristici, esercizi di affittacamere, residenze d'epoca, case per vacanze, le case per preghiera, centri di vacanza per minori e anziani, appartamenti per vacanza, bed and breakfast, aree attrezzate per la sosta di camper e roulotte.

## Soggetto passivo

Ai sensi dell'articolo 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, i soggetti passivi dell'Imposta sono individuati in coloro "che *alloggiano nelle strutture ricettive del Comune*". Dal disposto normativo si ricava che il soggetto passivo non pu  che essere la persona fisica che alloggia nella struttura. Seppur non chiaramente esplicitato dall'art.4

co.1 del d.lgs. 23, può 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.

## Tariffe

### Graduazione dell'Imposta

La graduazione dell'imposta di soggiorno è prevista in rapporto al prezzo del pernottamento, a differenza del "contributo" di soggiorno riservato a Roma Capitale (dl 78 del 2010), per il quale la gradualità della tariffazione si basa sulla classificazione della struttura ricettiva.

In proposito, il Tar Toscana, con sentenza n.1348 del 2011 ha chiarito che: *" il sistema di commisurazione dell'imposta del Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori (anche in relazione alla previsione di cui all'articolo 4, comma 3, del d. lgs 23 del 2011 che evoca possibili riduzioni dell'imposta "per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo"), non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo. D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti, in ipotesi di una commisurazione dell'imposta parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti".*

Le soluzioni alternative, legate al prezzo pagato, appaiono in effetti notevolmente onerose per tutti i soggetti interessati e pur essendo più aderenti alla lettera della legge, appaiono da evitare.

### Stagionalità

Si deve ritenere possibile, nell'esercizio della facoltà regolamentare concessa al Comune dalla legge, articolare la misura del prelievo per determinati periodi dell'anno solare, a seconda della consistenza numerica delle presenze, anche in ragione della natura non periodica dell'imposta di soggiorno, unitamente alla sua facoltatività di adozione.

La rilevanza temporale dal punto di vista della imposizione in un determinato periodo dell'anno, può considerarsi come esclusione dal prelievo (il tributo non si applica per il periodo dal .. al .... dell'anno solare) ovvero come esenzione (sono esenti i pernottamenti dal .... al ....) o rilevare solo come fattispecie di riduzione (per il periodo dal .... al .... la tariffa giornaliera è ridotta del .... %), magari definendo le date dei periodi di alta, media e bassa stagione. Si precisa che tali disposizioni rientrano nelle competenze del Consiglio comunale e non della Giunta perché concernono la disciplina strutturale ed a regime dell'imposta, e pertanto devono trovare opportuna collocazione nel regolamento, quantomeno sotto il profilo di dettagliati criteri.

### *La continuità del pernottamento*

La norma primaria non dispone alcuna limitazione sia in termini di consecutività sia di totalizzazione dei giorni di alloggio rimettendo alla potestà dell'ente locale la possibilità di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

La rilevanza impositiva del periodo di soggiorno continuativo è, quindi, una scelta del singolo ente impositore che deve tener conto della tipologia e frequenza della domanda e dell'offerta di ospitalità che caratterizza il proprio territorio.

I criteri di determinazione del soggiorno imponibile potranno così assumere i connotati della premialità per gli ospiti con soggiorni prolungati, che si vedranno gravati del prelievo solo per un porzione del loro periodo di alloggio, ovvero la fissazione del periodo di soggiorno imponibile è frutto della consapevolezza che l'ordinario periodo di soggiorno non eccede una certa durata, sicché potrebbe risultare superfluo prevedere una tassazione oltre la stessa. Si ritiene altresì possibile stabilire differenti rilevanze temporali a seconda delle tipologie delle strutture ricettive o diversificare anche questo aspetto in base alla stagionalità.

### *Organo competente per la determinazione delle tariffe*

La competenza sulla determinazione delle tariffe dei tributi è affidata dal Tuel alla Giunta comunale in base al combinato disposto dell'articolo 42 e dell'articolo 48, in quanto il primo prevede che il Consiglio deliberi l'istituzione e l'ordinamento dei tributi con esclusione delle relative aliquote, mentre l'articolo 48 prevede, al comma 2, la competenza residuale della Giunta per gli atti che non siano riservati dalla legge al Consiglio o al Sindaco.

Tuttavia, anche sulla base della giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, è diventata prassi comune che nel quadro degli indirizzi politico-amministrativi generali ed in attuazione degli atti fondamentali del Comune, le misure dei tributi (aliquote o tariffe) siano approvate dal Consiglio comunale entro i limiti massimi stabiliti dalle leggi, anche considerando la frequente associazione delle decisioni in materia con modifiche di carattere disciplinare.

Al riguardo appare opportuno deliberare le tariffe in Giunta per evitare rischi di contenzioso, e di riproporle in Consiglio, anche al fine del loro inserimento come allegato al bilancio di previsione.

### **Esenzioni ed agevolazioni**

Le casistiche da considerare per l'inserimento nel regolamento comunale di fattispecie meritevoli di esenzione o agevolazione, sono molteplici.

Nel presente paragrafo si tenterà, senza pretesa di esaustività, di fornire una panoramica dei principali criteri cui ispirare le misure agevolative.

Oltre a quelle già esplicitamente richiamate nell'articolo 5 dello Schema di regolamento allegato, come l'età, la residenza nel territorio del Comune, particolari condizioni di salute o familiari del soggetto passivo, ecc., possono essere considerate: il numero dei pernottamenti e la stagionalità, le esenzioni per gruppo e per specifiche tipologie di alloggio, le esenzioni per ragioni di lavoro e studio, le esenzioni localistiche e particolari.

Si ritiene importante in proposito ricordare che per la funzionalità del regime agevolativo, è indispensabile la collaborazione del gestore della struttura, che però non può assurgere alla funzione di controllore anticipato in nome e per conto dell'ente impositore. Il gestore dovrà informare il soggetto passivo degli oneri previsti nel regolamento, dovrà raccogliere e conservare le richieste di esenzione ed attestazioni secondo i modelli opportunamente predisposti dal Comune e resi disponibili nella struttura, e, infine, renderà all'ente le esenzioni richieste. Non può invece essere attribuito al gestore l'onere di avallare o disconoscere le istanze di esenzione, salvo il diniego di raccolta per loro incompletezza formale.

La metodologia per il riconoscimento delle tipologie di esenzione potrebbe essere ricondotta all'autocertificazione da parte del contribuente, nella quale quest'ultimo dichiara, a seconda dell'esenzione richiesta, lo scopo del soggiorno o qualsiasi altra situazione personale o di famiglia che rilevi per l'applicazione del trattamento agevolato.

L'attestazione o richiesta di esenzione dovrà pertanto essere resa in base agli articoli 46 e 47 del DPR n.445 del 2000 e quindi, con la specifica indicazione della consapevolezza delle sanzioni penali in caso di falsità o di dichiarazioni mendaci. Il modello dovrà essere corredato da una copia del documento d'identità del dichiarante. Per le esenzioni relative ai soggiorni per motivi di salute, le dichiarazioni potranno essere accompagnate da un certificato medico che dovrà essere reso dalle strutture sanitarie interessate, nel rispetto della *privacy* sulle condizioni di salute del soggetto. Per i soggiorni di lavoro invece, l'attestazione dovrà essere resa dal datore di lavoro.

Sulla stesa linea delle esenzioni si collocano le riduzioni dell'Imposta, che rientrano nella piena autonomia regolamentare dell'ente locale che potrà prevedere espressamente nel regolamento le fattispecie meritevoli di un trattamento di favore che determini l'attenuazione dell'onere economico dell'obbligazione tributaria.

Anche le agevolazioni possono riferirsi al periodo dell'anno, alle ragioni del soggiorno, allo status del soggetto passivo. Sono delle forme agevolative riconosciute tramite percentuali di riduzione sull'imposta dovuta per singola persona e singolo pernottamento. Nell'ipotesi di contestuale applicazione con le esenzioni, le riduzioni rimangono assorbite dall'agevolazione principale dell'esenzione. Stessa cosa nel caso di contestuale sussistenza di requisiti in capo al soggetto passivo che gli danno diritto al riconoscimento contestuale di due o più agevolazioni: si ritiene in proposito che la riduzione quantitativamente più consistente sia assorbente rispetto alle altre.

## **Il gestore della struttura ricettiva**

Come già segnalato all'inizio del presente documento, il principale nodo problematico a fini della gestione dell'imposta è in realtà la figura del gestore della struttura ricettiva, non ancora definita nella legge primaria, che oscilla nelle diverse letture/interpretazioni, tra il semplice incaricato della riscossione e riversamento del tributo all'agente contabile di fatto (parere del 16 gennaio 2013, n. 19 della Corte dei Conti – sez. contr. Veneto).

Il principio della riserva di legge, di cui all'articolo 23 della Costituzione, in base al quale *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”* comporta che il soggetto che sostituisce o affianca nell'obbligo del pagamento del tributo il soggetto passivo sia espressamente individuato da legge dello Stato.

La mancata definizione normativa, di fatto, affievolisce l'effettivo potere di controllo dell'ente locale, che rischia di doversi limitare ad un controllo sostanzialmente formale degli adempimenti posti a carico della struttura ricettiva (dichiarazione e versamento periodici) senza poter efficacemente riscontrare la veridicità delle dichiarazioni e quindi la congruità dei versamenti.

Il regolamento, così come riportato nello Schema allegato, dovrà prevedere adempimenti da parte dei titolari delle strutture ricettive, sia relativamente alla comunicazione dei dati relativi alle presenze, sia per ciò che riguarda gli incassi per conto del Comune. È a questo proposito opportuno ribadire che, pur essendo l'imposta "a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive" situate nel territorio del Comune, il soggetto responsabile degli obblighi tributari non può che essere individuato nel gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta.

Anche in questo caso l'assenza nel testo di legge di un espresso riferimento al ruolo dei gestori delle strutture ricettive come intermediari tra i soggetti passivi (gli ospiti della struttura ricettiva) e l'Ente impositore (il Comune o l'Unione dei Comuni) appare sicuramente una carenza che deve essere colmata. ANCI ha chiesto l'intervento del legislatore per inserire nella normativa la figura del responsabile del tributo individuato nel gestore della struttura ricettiva.

La soluzione prospettata dal Comune di Firenze è stata tuttavia ritenuta legittima dal Tar Toscana il quale, in relazione agli adempimenti attribuiti agli operatori, si è così espresso: *"Il significato dell'art. 3, comma 2, del Regolamento è invece quello di porre in capo agli albergatori solo degli obblighi strumentali e accessori, che sono poi quelli stabiliti dai successivi artt. 6 e 7 del Regolamento. L'art. 7 pone a carico degli albergatori gli obblighi, funzionali all'esazione del tributo, della informazione agli ospiti sull'imposta di soggiorno e della dichiarazione da rendere al Comune. Quanto all'art. 6, che disciplina il "versamento dell'imposta", esso stabilisce, al primo comma, che "i soggetti che pernottano nelle strutture ricettive corrispondono l'imposta al gestore della struttura, il quale rilascia quietanza delle somme riscosse", confermando che sono gli ospiti degli alberghi i soggetti passivi dell'imposta. Il successivo comma secondo aggiunge poi che "il gestore della struttura ricettiva effettua il versamento al Comune di Firenze dell'imposta di soggiorno dovuta", indicandone quindi le modalità. Quest'ultima previsione, che identifica un mero adempimento complementare in capo agli albergatori, deve essere in realtà letta nel senso che i gestori effettuano il versamento al Comune delle somme "riscosse", più che non delle "dovute", nel senso che riversano all'Amministrazione quanto loro pagato a titolo d'imposta dai soggiornanti, mentre gli importi eventualmente dovuti ma non corrisposti dagli ospiti dovranno essere recuperati dal Comune, nei confronti dei soggetti passivi, sulla base delle dichiarazioni che gli albergatori stessi trasmetteranno ai sensi dell'art. 7, comma 2, del Regolamento".*

La soluzione individuata, come appare evidente, non è del tutto soddisfacente, in quanto non può risolvere compiutamente le problematiche relative all'accertamento, ma è l'unica percorribile nel contesto normativo attuale.

Dal punto di vista regolamentare è opportuno, pur tenendo conto delle esigenze di controllo, individuare procedure snelle, assistite da strumenti telematici, limitando comunque l'acquisizione delle informazioni alle esigenze essenziali della gestione. Ai fini delle attività di controllo potranno inoltre essere acquisite ulteriori informazioni, detenute da presso altri Enti e soggetti pubblici, utili a verificare la correttezza dei dati forniti.

A titolo di esempio, dovrebbero essere considerate soluzioni del tipo: a) pagamenti periodici, ad esempio mensili o trimestrali, attraverso mezzi comprensivi almeno del versamento in conto corrente postale ed effettuabili anche con modalità telematiche (attraverso i servizi di home banking offerti da molte banche e i servizi di Poste Italiane, ovvero attraverso strumenti appositi di pagamento telematico allestiti dal Comune); b) obblighi dichiarativi trimestrali, comprensivi del riepilogo dei pagamenti effettuati, il cui contenuto sarà definito in coerenza con lo schema tariffario adottato; c) disponibilità di un servizio di assistenza informativa, che, soprattutto nella fase di avvio, può fornire allo stesso Comune utili indicazioni per aggiustamenti delle previsioni regolamentari.

### **Il riversamento dell'imposta da parte del gestore della struttura ricettiva**

L'obbligo più importante per il gestore della struttura ricettiva – anche riportato nello Schema di Regolamento allegato – è quello di provvedere tempestivamente al riversamento ai Comuni delle somme incassate dai soggetti passivi a titolo di imposta di soggiorno.

I tempi e le modalità per il riversamento sono stabiliti nel regolamento comunale che oltre ad imporre il trasferimento del denaro, deve prevedere l'acquisizione di una dichiarazione/comunicazione, redatta su modulistica predisposta dal Comune, ai fini del controllo della esattezza del riversamento eseguito.

La tempistica va coordinata con il periodo di tassazione, sicché può variare a seconda che l'ente impositore sia una città metropolitana o un capoluogo di Provincia ovvero una località con vocazione al turismo stagionale che spesso escludono dalla tassazione alcuni periodi dell'anno. Per i grossi centri, i tempi possono essere più dilatati e le dichiarazioni soggette a scadenze temporali prefissate sull'intero corso dell'anno solare, mentre per le località soggette a turismo stagionale i tempi possono anche essere ridotti in coerenza con le scelte di rilevanza impositiva temporale effettuate dall'ente locale.

Le modalità del riversamento devono essere stabilite nel regolamento comunale, cercando di evitare il versamento in contanti stante i limiti di legge. E' oltremodo opportuno abilitare più forme di pagamento (bonifico bancario, pagamento diretto, pagamento elettronico, pagamento tramite F24 ecc.) e permettere la scelta del gestore circa quella che intenda utilizzare, previa dichiarazione della preferenza.

### **L'accertamento**

La normativa di riferimento ai fini dell'attività di accertamento sull'Imposta di soggiorno è quella generale degli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza di cui ai commi 161 e 162, articolo 1 della Legge finanziaria 2007.

Si rimanda pertanto allo schema di Regolamento allegato.

### **Le sanzioni**

La norma primaria dell'imposta di soggiorno nulla dispone in merito alle sanzioni. Pertanto, la disciplina da applicare in caso di violazione degli obblighi del soggetto passivo e del gestore della struttura ricettiva deve essere indicata dal regolamento.

La scelta operata nello schema allegato ricorre alla disciplina relativa alle sanzioni tributarie contenuta nei decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473, con riferimento agli inadempimenti del soggetto passivo, mentre indica sanzioni per violazioni dei regolamenti comunali con riferimento alle inadempienze del soggetto gestore delle strutture ricettive.