



Circolare TRIBUTI LOCALI

Circolare 21 settembre 2023

La gestione dell'imposta di soggiorno dopo la modifica del ruolo del gestore

➔ **Premessa**

Ad opera del comma 3, dell'art. 180, del [D.L. 19 maggio 2020, n. 34](#) (decreto "Rilancio"), le disposizioni relative all'imposta di soggiorno hanno conosciuto una sostanziale modifica che ha inciso sul ruolo del gestore della struttura ricettiva.

Come è noto, l'imposta di soggiorno è disciplinata dall'art. 4 del [D.Lgs. n. 23/2011](#), recante "Federalismo Fiscale Municipale", che, in virtù della riforma accennata, è stato integrato con il comma 1-ter, disponendo: "Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, conv. con mod., dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale".

La revisione profonda della figura del gestore della struttura ricettiva interviene in maniera tranciante sulla posizione assunta dalla giurisprudenza che, sulla base della precedente previsione normativa, sosteneva l'estraneità dell'albergatore al rapporto tributario. In passato, infatti, al gestore della struttura ricettiva era attribuita una responsabilità limitata per le proprie azioni rappresentate dall'omessa rendicontazione o dall'omesso versamento con qualifica di agente contabile, in quanto soggetto che maneggiava denaro di competenza di un ente pubblico.

➔ **I risvolti della riforma sulla gestione del tributo**

Da quanto illustrato emerge un diverso scenario in cui gestire le attività di controllo e verifica degli adempimenti relativi all'imposta di soggiorno, rispetto al passato contesto normativo.

Innanzitutto, il gestore della struttura ricettiva diventa responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, perdendo la funzione di agente contabile, con la conseguenza che non può più essere perseguito penalmente per il reato di peculato. Prima dell'ingresso del comma 1-ter, il gestore della struttura ricettiva era da considerarsi come agente contabile che incassava denaro pubblico, per poi riversarlo all'ente pubblico competente. Con la revisione intervenuta, il titolare della

struttura ricettiva diventa un mero soggetto passivo, tenuto a versare il tributo, a prescindere dal fatto che i clienti versino l'imposta o il contributo di soggiorno: in assenza di incasso, il gestore avrà diritto di rivalsa nei confronti di questi.

In merito a questo aspetto, occorre tenere presente che la giurisprudenza di legittimità, nel giudicare controversie sorte prima della riforma normativa in commento, aveva ritenuto che dalla novella portata dall'art. 180, comma 3, del [D.L. n. 34/2020](#), in relazione all'applicazione di una sanzione amministrativa in caso di omesso, tardivo, parziale versamento dell'imposta e del contributo di soggiorno, non discendesse l'abrogazione del reato di cui all'art. 314 cod. pen.. Tale norma, in sostanza, punisce il reato di peculato, ossia l'appropriazione indebita di denaro pubblico da parte di un incaricato di pubblico servizio, quale deve essere qualificato il titolare di una struttura ricettiva secondo la previgente legislazione. Tale soggetto, invero, riscuote gli importi a titolo di imposta e del contributo di soggiorno dai clienti: il mancato riversamento in maniera tempestiva all'ente pubblico faceva quindi sorgere il reato di peculato, pur con l'intervento dell'art. 180 in parola.

Secondo questo orientamento, enunciato con la [sentenza n. 30227/2020](#), la Suprema Corte ha precisato che la riforma dell'art. 4 del [D.Lgs. n. 23/2011](#) non ha efficacia retroattiva, perché tale effetto si realizza solo quando intervengono modifiche effettivamente integratrici della legge penale. Ciò significa che, a detta dei giudici di legittimità intervenuti nel contesto descritto, dovevano continuare ad applicarsi le disposizioni penali alle condotte illegittime rilevate prima della riforma della disciplina dell'imposta di soggiorno. Dunque, le sanzioni di mera natura tributaria, di cui al D.Lgs. n. 471/1997, erano applicabili ai reati commessi successivamente all'entrata in vigore della modifica in esame.

Analoga posizione è stata assunta dagli Ermellini con la sentenza n. 36317/2020, con cui, ricostruendo il quadro normativo e giurisprudenziale precedente alla riforma del decreto del 2020, hanno evidenziato che, nel precedente scenario giuridico, erano presenti i seguenti elementi:

- ➔ l'unico soggetto obbligato al pagamento dell'imposta era l'ospite della struttura ricettiva;
- ➔ il rapporto tributario intercorreva esclusivamente tra il comune, quale soggetto attivo, e l'alloggiante presso la struttura stessa, ossia il soggetto passivo individuato dal legislatore;
- ➔ il gestore della struttura ricettiva non era qualificato come sostituto d'imposta e, dunque, il Comune non poteva recuperare da questo le somme non versate a titolo di imposta di soggiorno non versate dall'alloggiante;
- ➔ il gestore della struttura ricettiva era legato al Comune da "un rapporto di pubblico servizio con compiti eminentemente contabili, che implicano il maneggio di denaro pubblico" e tali rapporti prevedevano sia la riscossione, quanto il versamento delle somme di denaro incassate dal gestore per conto di coloro che soggiornavano nella struttura ricettiva.

Da segnalare che l'indirizzo seguito dai giudici di piazza Cavour era condiviso anche dalla giurisprudenza contabile e amministrativa: tutti i giudici erano convinti che il reato di peculato fosse la diretta conseguenza del comportamento illecito del gestore della struttura ricettiva quando si appropriava delle somme introitate a titolo di imposta di soggiorno, omettendo di riversarle al soggetto attivo (Comune), quale incaricato di pubblico servizio.

Preme, tuttavia, segnalare che la direzione assunta con le decisioni illustrate non ha visto uniformità dei giudici di legittimità. Si sono registrate sentenze in cui la Corte di Cassazione aveva escluso il reato di peculato, nel caso di omesso versamento dell'imposta

di soggiorno da parte del gestore di una struttura ricettiva. In tal senso si segnala l'arresto n. 18320 della sezione VI Penale, con cui la Suprema Corte ha sottolineato che non sempre si configura il reato di peculato nei confronti dell'albergatore. Con tale pronuncia, i giudici di Piazza Cavour hanno ritenuto fondamentale il ruolo del regolamento comunale. In particolare è stato precisato che occorre verificare cosa preveda tale regolamento con riferimento al rapporto esistente fra il Comune ed il gestore della struttura ricettiva, al fine di escludere il ruolo di agente contabile in capo a quest'ultimo. Nel dettaglio, i giudici hanno rimarcato: "è imprescindibile l'esame dei caratteri qualificanti dell'attività in concreto svolta dai soggetti per definirla pubblico servizio e, altresì, che tale attività non si concreti in semplici mansioni di ordine o si esaurisca in attività di prestazione d'opera meramente materiale e che non si esaurisce nella mera destinazione, a finalità pubbliche, delle somme riscosse".

➔ **La norma di interpretazione autentica che ha eliminato i contrasti giurisprudenziali**

Da quanto esposto, emerge un quadro assai confuso dal punto di vista dell'interpretazione della norma introdotta con il [D.L. n. 34/2020](#).

Se è pur vero che la disposizione di cui all'art. 180, comma 3, ha previsto che l'albergatore è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, non era chiaro se fosse applicabile anche ai casi verificatisi prima della data di entrata in vigore del decreto "Rilancio", ossia prima del 19 maggio 2020, con la depenalizzazione del reato di peculato. Così, per superare questo empasse, è intervenuto l'articolo 5-quinquies del [D.L. n. 146/2021](#), con cui sono stati chiariti i limiti temporali dell'integrazione dell'art. 4 del [D.Lgs. n. 23/2011](#), che ha attribuito anche al gestore della struttura ricettiva la qualifica di "responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi" del tributo. In questo modo, al gestore dovranno essere applicate esclusivamente le sanzioni di natura tributaria e non anche quelle penali.

➔ **Gli adempimenti a carico del gestore delle strutture ricettive**

In considerazione di quanto descritto, e dell'evoluzione normativa intervenuta, il gestore risponde esclusivamente per il pagamento dell'imposta, insieme a coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, con la possibilità di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti di questi. Seguendo le indicazioni intervenute con i chiarimenti normativi, il gestore fornisce maggiori garanzie con riferimento all'obbligazione tributaria, perché risponde del pagamento, in via solidale con il soggetto passivo del tributo, ossia di chi alloggia.

Oltre ad essere responsabile del versamento dell'imposta e del contributo di sbarco, il gestore è, altresì, responsabile della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, con specifiche modalità di legge. Nel caso di omessa o infedele presentazione della stessa, è applicata la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, tardivo o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, la sanzione applicata è pari al 30%.

In base alle nuove disposizioni, pertanto, il gestore:

- ➔ è responsabile del pagamento del tributo;
- ➔ ha diritto di rivalsa sul turista/alloggiante;
- ➔ è obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale entro il 30 giugno dell'anno successivo;

➔ deve provvedere agli altri adempimenti di legge o previsti dal regolamento comunale. Preme, altresì, rimarcare che, trattandosi di adempimenti di natura tributaria, nell'ipotesi di inadempimento il gestore potrà avvalersi del ravvedimento operoso, ossia di quell'istituto deflativo che consente al contribuente di sanare, di propria spontanea volontà, situazioni debitorie nei confronti dell'ente impositore.

➔ **L'orientamento della giurisprudenza contabile**

I giudici contabili, a differenza della Corte di Cassazione, continuano ad esprimersi in maniera difforme: solo alcune sezioni regionali hanno preso atto della novità normativa, dando rilievo al fatto che a decorrere dal 19 maggio 2020 è venuta meno la possibilità di qualificare il titolare di struttura ricettiva come incaricato di pubblico servizio e, quindi, come agente contabile.

La Corte dei Conti Toscana, ad esempio, ha assunto diverse decisioni in linea con la nuova normativa, pur avendo assunto una posizione contraria con le pronunce precedenti. Anche la Corte dei Conti Lazio ha deciso dapprima in senso negativo, per poi assumere parere favorevole, nella medesima direzione della Corte dei Conti Calabria. La Sezione Lombardia e quella laziale, peraltro, hanno sottolineato che, in ragione della circostanza per cui il gestore non è più agente contabile, la giurisdizione appartiene ora al giudice tributario e non più alla Corte dei Conti, a differenza di Toscana e Calabria.

In senso contrario, altre sezioni regionali della Corte dei Conti restano ferme sulla precedente posizione, confermando la qualifica di agente contabile in capo al gestore delle strutture ricettive (Corte dei Conti Sicilia, Corte di Conti Veneto, Corte di Conti Emilia-Romagna, Corte dei Conti Campania).

In ogni caso, qualora sia rilevata una violazione in ambito di imposta di soggiorno, non è più possibile configurare il delitto di peculato, in quanto le somme non versate non sono importi che il gestore è tenuto a riversare quale incaricato di pubblico servizio. Ne consegue che in capo al gestore ora è imposta la sola obbligazione tributaria, con la corrispondente responsabilità del versamento del tributo, proprio perché non può più avere il ruolo di agente contabile. Peraltro, anche la Corte di Cassazione, Sezione Penale, ha ben precisato tale aspetto, come delineato, fra le altre, nella sentenza n. 19680/2021.

La giurisprudenza contabile è, dunque, ancora ondivaga nell'assumere le proprie decisioni, anche se appare significativo il parere espresso dalla Corte dei Conti Lazio con la sentenza n. 180 del 29 marzo 2023, con cui ha condiviso l'orientamento per cui l'attribuzione di responsabile d'imposta non comporta più violazioni penali che, con la nuova qualificazione portata dall'art. 5-quinquies del [D.L. n. 146/2021](#), esclude, in ragione della specifica attività svolta, l'equiparazione del gestore della struttura ricettiva con quella di agente contabile. Peraltro, in applicazione al principio del favor rei, l'esclusione del ruolo di agente contabile esplica effetto retroattivo.

Per tale motivo, l'ente impositore potrà ben procedere con il recupero dell'imposta non versata dal gestore mediante l'applicazione delle disposizioni del sistema sanzionatorio, di cui all'art. 13 del [D.Lgs. n. 472/1997](#), attraverso l'emissione di atto di accertamento esecutivo di cui all'art. 1, comma 792, della [Legge n. 160/2019](#).

Ulteriore considerazione da tenere a mente è il fatto che nel contesto ancora confuso è opportuno essere cauti e, quindi, è consigliabile continuare a richiedere la trasmissione del c.d. "modello 21" quando il Comune si trova in una delle Regioni in cui la Corte dei Conti territorialmente competente ritiene ancora qualificabile il gestore come agente contabile.