

Caterina Verrigni *

La fiscalità del turismo tra emergenza sanitaria e interventi strutturali

Taxation of tourism between health emergency and structural interventions §

The pandemic emergency has imposed choices also from a fiscal point of view, functional to guarantee, on the one hand, advantageous measures for families and businesses, and, on the other, the revenue deriving from tax revenues. These measures also affected tourism, one of the sectors most affected by the COVID-19 emergency. The most relevant tax and financial measures reserved for the tourism sector are represented by the holiday tax credit, the IMU exemption and a subjective change relating to the tourist tax.

SOMMARIO: Premessa. – 1. Il tax credit vacanze. – 2. L’abolizione della prima rata IMU relativa all’anno 2020. – 3. La qualifica di “responsabile d’imposta” del gestore delle strutture ricettive nell’imposta di soggiorno.

* Professore associato di Diritto tributario nell’Università di Chieti-Pescara – caterina.verrigni@gmail.com.

§ Il presente contributo è stato sottoposto a doppio referaggio anonimo – *This article has been submitted to double blind peer review.*

Premessa.

L'attuale situazione emergenziale che coinvolge la maggior parte della popolazione mondiale, pone tutti di fronte a scenari completamente nuovi ed impone una sostanziale riflessione sul ruolo che può avere il fenomeno tributario. Anche l'OCSE gli attribuisce un rilievo determinante nel cercare di limitare i danni, ipotizzando tra i possibili strumenti di supporto alle famiglie ed alle imprese alcuni interventi in materia tributaria che vanno, dal mero differimento degli adempimenti, dei pagamenti, alla non applicazione delle sanzioni, nonché alla sospensione delle procedure coattive¹.

In materia fiscale l'emergenza ha preso davvero il sopravvento. Tutti i provvedimenti emanati appaiono confusi e asistemati. Gli interventi, in parte riguardano le modalità dei versamenti dei tributi ed in parte consistono in misure di fiscalità straordinaria come soluzione temporale². La peculiarità rispetto ad altri eventi emergenziali (si pensi ai più recenti terremoti) è che l'emergenza sanitaria ha riguardato l'intero territorio nazionale³.

Per quanto riguarda il settore del turismo, gli interventi fiscali emergenziali hanno seguito le varie fasi della pandemia.

In questo contributo si farà riferimento alle principali misure tributarie e finanziarie contenute nel c.d. "decreto Rilancio", dal quale emerge, chiaramente, che si è ancora in una fase in cui è necessario dare supporto al tessuto produttivo. In sostanza, il Legislatore fiscale ha cercato di evitare il collasso del sistema economico, di pensare al dopo emergenza e di far fronte al fallimento dei decreti precedenti.

¹ Per ulteriori considerazioni si rinvia al documento del 16 marzo 2020, *Tax Administration Responses to COVID-19: support for taxpayers*, redatto dal Forum on Tax Administration.

² Cfr. A. PERRONE, *Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo*, in supplemento on line della *Riv. dir. trib.* del 21 aprile 2020; G. MARINI, *Fisco ed emergenza coronavirus – Quali soluzioni per superare la crisi?*, in *Tax news*, 27 aprile 2020; E. DELLA VALLE, *Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario*, in *Fisco*, 2020, 1513 ss.

³ Sul tema delle calamità naturali, cfr. per tutti, AA.VV., *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, a cura di M. Basilavecchia - L. del Federico - A. Pace - C. Verrigni, Torino, 2016.

Non sono state introdotte misure strutturali ma solo emergenziali, per cui non sono state eliminate le storture del sistema fiscale (l'emergenza poteva essere una buona occasione per semplificare) che rappresentano sicuramente un ostacolo per la ripresa del sistema economico e produttivo.

Le norme tributarie in situazioni di emergenza sono tradizionalmente affidate al decreto legge al quale fa riferimento anche l'art. 4 dello Statuto del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), secondo cui «non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti».

Le misure fiscali da adottare in tempo di crisi potrebbero, in via astratta, seguire due ipotesi, alternative o complementari; potrebbero, in altri termini, essere rappresentate da forme di prelievo straordinario, ovvero trovare fondamento in norme agevolative, mediante la previsione di specifiche misure di sostegno generalizzate o tipizzate per una o più categorie economiche.

Fino ad ora, il Governo ha previsto soprattutto strumenti agevolativi e contributi finanziari per le specifiche attività economiche. Come recentemente evidenziato da autorevole dottrina, in un interessante volume, «l'impatto prodotto dalla diffusione del virus e dai conseguenti provvedimenti adottati per tentare il contenimento del contagio si sono rivelati particolarmente pesanti per l'economia del Paese e in particolare sul settore turistico»⁴.

Gli interventi di carattere fiscale maggiormente rilevanti sono rappresentati dal tax credit vacanze, dall'esenzione IMU (Imposta municipale unica) della prima rata del 2020 e da una integrazione sostanziale riferibile alla disciplina dell'imposta di soggiorno che, dopo anni di dibattito giurisprudenziale, ha correttamente qualificato il gestore delle strutture ricettive come "responsabile d'imposta".

⁴ A. URICCHIO, *La fiscalità del turismo e l'emergenza Coronavirus. Idee e proposte di lavoro per un rilancio del settore*, in AA.VV., *La fiscalità del turismo*, a cura di A. Uricchio - G. Selicato, Bari, 2020, 27-38; sui rapporti tra tassazione dei flussi turistici e tutela dell'ambiente si rinvia a: AA. VV., *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, a cura di V. Ficari - G. Scanu, Torino, 2013.

1. *Il tax credit vacanze.*

Tra le misure dedicate al settore del turismo ricettivo previste dal decreto “Rilancio” (d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 luglio 2020, n. 77), quella che ha avuto il maggior impatto mediatico è sicuramente rappresentata dal “bonus vacanze” (art. 176)⁵.

Si tratta in sostanza di un credito di imposta riconosciuto per l'anno 2020 a favore dei nuclei familiari con reddito ISEE non superiore ad euro 40.000. La misura agevolativa è utilizzabile unicamente in compensazione, entro il limite di euro 500,00, per la fruizione di servizi offerti a livello nazionale dalle imprese turistico-ricettive, nonché dagli agriturismi e dai *bed & breakfast* in possesso dei titoli prescritti dalla disciplina nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività.

Dal punto di vista applicativo, la misura dell'agevolazione decresce con il diminuire dei componenti del nucleo familiare⁶.

Il credito è tuttavia riconosciuto a determinate condizioni, prescritte a pena di decadenza. Le spese devono essere sostenute in un'unica soluzione in relazione ai servizi resi da una singola impresa turistico-ricettiva. L'importo complessivo del corrispettivo deve essere documentato da fattura elettronica o dal documento commerciale ai sensi dell'art. 2, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, nel quale è indicato il codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito.

Il pagamento del servizio deve avvenire senza l'intermediazione di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici (*Booking.com* o *Airbnb*) diversi da agenzie di viaggio e tour operator.

Da questo profilo emerge una sorta di discriminazione per le piattaforme digitali che, come è noto, offrono locazioni brevi in numerosissimi immobili situati nel nostro Paese, apportando consistenti benefici

⁵ Per i primi commenti sul tax credit, cfr. E. ZANETTI, *Bonus vacanze da riscrivere sul “modello settore edile”*, in *Eutekne* 12 maggio 2020; P. ALBERTI, *Bonus vacanze solo con ISEE fino a 40.000 euro*, in *Eutekne* 4 giugno 2020.

⁶ In particolare, il credito, utilizzabile da un solo componente per nucleo familiare, è attribuito nella misura di: 500 euro per ogni nucleo composto da tre o più soggetti; 300 euro per i nuclei composti da due persone e 150 euro per quelli mono componente.

non solo in termini economici⁷. L'enorme movimento di persone che generano, influenza in modo determinante la capacità recettiva delle città, con particolare riferimento alle città d'arte. Infatti, sulla scorta di esperienze già sviluppatesi in altri Paesi, i residenti mettono a disposizione le proprie abitazioni a vantaggio dei turisti che hanno interesse a visitare la città per un breve arco temporale. È emerso così un mercato nel quale, da un lato, i privati mettono a disposizione immobili destinati esclusivamente all'ospitalità e dall'altro l'incontro tra la domanda e l'offerta viene mediata da apposite piattaforme digitali che producono consistenti ricavi, sfruttando l'attrattiva del rilevante patrimonio artistico e culturale che caratterizza il nostro Paese.

Le piattaforme della c.d. "sharing economy" acquisiscono sempre più una posizione di rilievo anche nell'ambito dell'economia digitale⁸. Si tralasciano, in questa sede, tutte le altre problematiche fiscali attenzionate dal Legislatore tributario che riguardano le piattaforme digitali concernenti la locazione breve di immobili, come la questione della riscossione dell'imposta di soggiorno⁹ o del contrasto all'evasione IRPEF da parte dei titolari di affitti con cedolare secca¹⁰.

Tornando al "bonus vacanze" è opportuno precisare che il credito è fruibile dal turista nella misura dell'80% d'intesa con l'operatore che fornisce il servizio, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto e per

⁷ Cfr., D. DE SANTIS - S. SCHIAVONE - G. GUIDA - V. DAPRÀ - M.C. NARDELLI - C.P. TSAFAK, *Le piattaforme digitali turistiche ai tempi del COVID-19*, in AV.VV., *Il turismo alla prova del COVID-19: una ricerca interdisciplinare*, a cura di U. Izzo, Trento, 2020, 166-179.

⁸ Sulle problematiche che l'economia digitale sta sollevando in Europa si rinvia a: AV.VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. del Federico - C. Ricci, Padova, 2015; S. DORIGO, *Sharing economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi*, in *Corr. trib.*, 2020, 607 ss.

⁹ Cfr. G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative, dubbi interpretativi e prospettive di riforma nell'era della sharing economy*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 2450 ss.

¹⁰ Sulla questione della c.d. "Airbnb tax", cfr. G. ALBANO, *Problematiche della sharing economy: l'esperienza della Airbnb Tax*, in *Corr. trib.*, 2018, 1760 ss.; R. RIZZARDI, *La tassa Airbnb e la classificazione dei redditi*, in *Corr. trib.* 2017, 3533 ss.; G. BERETTA, *Sharing economy: il punto di vista dell'Agenzia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2016, 2867 ss.

il 20% in forma di detrazione di imposta da utilizzare all'interno della propria dichiarazione dei redditi¹¹.

Per ciò che concerne il recupero dello sconto applicato da parte dell'operatore turistico, il Legislatore gli riconosce un credito di imposta che può essere utilizzato esclusivamente per compensare debiti tributari mediante l'utilizzo del modello F24.

Si tratta di una modalità applicativa utilizzata per la maggior parte dei bonus previsti all'interno dei decreti varati durante l'emergenza.

L'altra particolarità comune agli altri crediti di imposta (si pensi al bonus affitti, al bonus per l'acquisto di presidi sanitari, ecc.) è che può essere ceduto a terzi, anche diversi da coloro che hanno fornito il servizio. Pertanto, il credito può essere, per esempio, ceduto a istituti di credito, intermediari finanziari.

Si tratta di una modalità che sta creando un nuovo mercato, quello del credito di imposta che può circolare senza limiti mediante lo strumento della cessione.

La possibilità di cedere il credito di imposta corrispondente alla detrazione fiscale riconosciuta ha fatto il suo ingresso nell'ordinamento italiano con la Legge finanziaria per il 2018 (l. 27 dicembre 2017, n. 205) che, nel riconfermare le detrazioni fiscali per gli interventi edilizi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti (eco bonus) e riducono il rischio sismico (sisma bonus) ha previsto la possibilità opzionale di cedere il credito derivante dal sisma bonus e dall'eco bonus¹².

¹¹ L'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento 17 luglio 2020, n. 237174, ha stabilito le modalità applicative del bonus vacanze, fornendo indicazioni operative sia ai cittadini che intendono avvalersi dell'agevolazione, sia agli operatori del turismo.

¹² In argomento cfr.: M. BALZANELLI - G. VALCARENGHI, *Sempre attuali le detrazioni sugli immobili*, in *Fisco*, 2019, 507 ss.; ID., *Cessione ecobonus con limiti*, *ivi*, 2018, 2413 ss.; ID., *Risparmio energetico con ampie modifiche del 2018*, *ivi*, 530 ss.; F. GALLO, *La cessione dell'ecobonus ai propri fornitori*, *ivi*, 2020, 2254 ss. Sul tema delle detrazioni correlate al risparmio energetico si è sviluppato anche un ampio dibattito giurisprudenziale, tra le tante cfr. Cass. 12 novembre 2019, n. 29162, con nota di A. BORGOGGIO, *Eco-bonus anche per gli immobili concessi in locazione dalle società*, *ivi*, 2019, 4471 ss.; Cass. 23 luglio 2019, nn. 19815 e 19816, con no-

2. L'abolizione della prima rata IMU relativa all'anno 2020.

Tra le misure di sostegno riservate al settore turistico si segnala l'esenzione temporanea e parziale prevista dall'art. 177 del d.l. n. 34/2020, per ciò che concerne la prima rata dell'IMU relativa all'anno 2020¹³.

L'esenzione è riservata ai possessori di immobili classificati nella categoria catastale D/2 (alberghi, pensioni), nonché per gli immobili utilizzati dagli agriturismi, dai villaggi turistici, dagli ostelli, dai campeggi, affittacamere, bed & breakfast, a condizione che i relativi proprietari siano anche i gestori delle attività turistico ricettive esercitate all'interno degli stessi immobili. Sono pertanto esclusi dall'agevolazione gli immobili utilizzati dalle strutture ricettive in cui la gestione è affidata a soggetti diversi dal titolare del diritto di proprietà¹⁴.

La medesima agevolazione è riconosciuta per gli stabilimenti balneari e per quelli termali.

Si ricorda che la Legge finanziaria per il 2020 (l. 27 dicembre 2019, n. 160) ha riformato l'assetto della tassazione immobiliare locale, da un lato, abolendo la IUC, l'imposta unica comunale prevista dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (art. 1, comma 639 ss.), nelle sue componenti di IMU e TASI, dall'altro, nella introduzione, apparentemente innovativa della disciplina dell'IMU (art. 1, 738 ss. co., l. n. 160/2019)¹⁵.

ta di S. BARTUZZI, *Detrazione energetica per le imprese anche per i fabbricati locati*, ivi, 3362 ss.

¹³ Cfr. R. BRAGA, *Tax credit vacanze ed esenzione dell'acconto IMU per gli alberghi*, in *Pratica fisc. prof.* 2020, 69 ss.

¹⁴ In sede di conversione del decreto (l. n. 77/2020), la prevista esclusione è stata parzialmente mitigata con l'introduzione nell'art. 177, 1 co., della lettera *b-bis*), la quale estende l'agevolazione agli «immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni».

¹⁵ La disciplina di riferimento della nuova IMU ha introdotto una pluralità di aliquote tipizzate, destinate ad applicarsi in assenza di delibere comunali. Il profilo innovativo del nuovo tributo è che l'aliquota può anche essere del tutto azzerata, salvo che per i fabbricati di categoria D. Sul tema, cfr. A. CHIARELLO, *IMU 2020: la nuova definizione di fabbricato, l'area pertinenziale e l'accentuata*

In realtà, risulta evidente che lo scopo effettivo della novella era quello di abolire la TASI, accorpendone le aliquote nell'IMU ma la formulazione letterale induceva a ritenere che si fosse in presenza di un tributo nuovo rispetto a quello applicabile sino a tutto il 2019, anche se caratterizzato da evidenti elementi di continuità sostanziale.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria ha considerato la nuova IMU come una "mera evoluzione normativa" dell'imposta precedente¹⁶, conseguentemente, ad esempio, in assenza di nuove deliberazioni di aliquote o di un nuovo regolamento da parte dei Comuni, il contribuente dovrà continuare ad applicare le aliquote della vecchia IMU.

Con il decreto "Rilancio", si è implicitamente deciso di non prevedere differimenti generalizzati della scadenza del primo acconto IMU (16 giugno 2020), poiché ciò avrebbe determinato la necessità da parte dello Stato, di erogare a tutti i Comuni la liquidità necessaria a colmare gli effetti derivanti dall'eventuale posticipazione, anche con riferimento ad enti nei quali l'emergenza pandemica non ha inciso in modo significativo¹⁷.

La scelta è stata quella di lasciare piena discrezionalità alle singole amministrazioni comunali, nel rispetto della potestà regolamentare riconosciuta dalla legge.

Per il settore turistico gravemente colpito dalla crisi, invece, è stata prevista l'esenzione dell'acconto IMU. Si tratta, peraltro, di una agevolazione non collegata alla categoria catastale del bene ma alla sua destinazione d'uso e all'attività ivi esercitata.

Si precisa, altresì, che per talune tipologie, ad esempio, per le case destinate a vacanza, il concetto è piuttosto generico, cosicché si potranno porre delle problematiche circa l'effettiva spettanza dell'agevolazione. Pertanto, in caso di controllo da parte dell'amministrazione

personalizzazione dell'obbligazione nelle fattispecie di contitolarità, in *Aziendaitalia*, 2020, 515 ss.; L. LOVECCHIO, *La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI*, in *Fisco*, 2020, 433.

¹⁶ Cfr. Circ. Dip. Politiche fiscali 18 marzo 2020, n. 1/DF.

¹⁷ A fronte delle minori entrate derivanti dall'esenzione IMU riconosciuta al settore turistico, viene istituito un apposito fondo con una dotazione di 76,55 milioni di euro per l'anno 2020 da ripartire tra gli enti comunali (art. 177, comma 2, d.l. n. 34/2020, conv. con modificazioni l. n. 77/2020).

comunale incomberà sul contribuente l'onere di dimostrare la presenza delle condizioni richieste dalla norma per poter usufruire dell'esenzione.

Un'altra riflessione riguarda il rapporto tra l'esenzione IMU riservata per il settore turistico ed il tema degli aiuti di Stato¹⁸.

In ambito europeo la Commissione europea durante l'emergenza pandemica è intervenuta con diverse comunicazioni¹⁹ al fine di definire un quadro temporaneo destinato ad integrare la disciplina esistente che, in ogni caso, resta applicabile.

Con le suindicate comunicazioni vengono fissati alcuni principi generali che sintetizzano la politica fiscale emergenziale e le misure agevolative che non sono soggette alle restrizioni derivanti dalla disciplina degli aiuti di Stato²⁰.

Gli Stati membri possono quindi concedere agevolazioni fiscali selettive entro determinati limiti ad imprese operanti in settori che devono far fronte a consistenti esigenze di liquidità, come appunto le imprese che operano nel settore del turismo che sono state fortemente colpite dalla crisi sanitaria.

¹⁸ Il comma 3 dell'art. 177 d.l. n. 34/2020, precisa che le disposizioni in esame si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Quadro temporaneo per le misure di aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'emergenza COVID-19.

¹⁹ Com. 13 marzo 2020, C-2020/91, "*Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*"; Com. 19 marzo 2020, C-2020/1863; Com. 3 aprile 2020, C-2020/2215; Com. 8 maggio 2020, C-2020/3156.

²⁰ Sulla disciplina degli aiuti di Stato, senza pretesa di completezza, si rinvia a: AA.VV., *Gli aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. Salvini, Milano, 2007; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 380 ss.; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in AA.VV., *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. Ingrosso - G. Tesauro, Napoli, 2009, 3 ss.; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 31 ss.; M. AULENTA, *Gli aiuti di Stato*, in AA.VV., *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di F. Uricchio - M. Aulenta - G. Selicato, Bari, 2015, 87-147.

Al di là delle specifiche previsioni, si conferma in via generale la possibilità per gli Stati membri di attivare anche gli aiuti ammessi dai regolamenti europei di esenzione per categoria e gli aiuti de minimis²¹.

In tale contesto, l'Unione europea conferma il ruolo degli aiuti di Stato quali strumenti di orientamento delle politiche economiche degli Stati membri. Con la disciplina temporanea si definiscono le linee operative delle politiche di sostegno all'interno degli Stati, sulla base del giusto bilanciamento fra i principi della libera concorrenza ed i valori sociali del mercato.

3. La qualifica di “responsabile d'imposta” del gestore delle strutture ricettive nell'imposta di soggiorno.

Il decreto “Rilancio” interviene in modo risolutivo sull'annosa vicenda della qualificazione soggettiva dell'albergatore nell'ambito dell'imposta di soggiorno. Si attribuisce al gestore della struttura ricettiva la qualifica di responsabile del pagamento e di tutti gli adempimenti formali che determinano l'attuazione del tributo di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi (art. 180, comma 3 e comma 4, d.l. n. 34/2020)²².

Il diritto di rivalsa, ai fini dell'imposta di soggiorno, viene riconosciuto anche al soggetto che incassa il canone ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni dovuti per le locazioni brevi²³.

²¹ Per ulteriori considerazioni sugli aiuti di Stato correlati all'emergenza sanitaria, cfr. F. PEPE, *L'emergenza Covid-19 nell'Unione europea: verso una solidarietà tributaria “strategica”*, in supplemento *on line* della *Riv. dir. trib.* del 30 aprile 2020 R. MICELI, *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19*, in supplemento *on line* della *Riv. dir. trib.* del 30 maggio 2020, secondo cui «il quadro temporaneo offre ampie possibilità agli Stati e conferma l'impostazione europea della salvaguardia dei valori sociali al fine del ripristino del mercato e nei limiti in cui sia funzionale a tale obiettivo».

²² Sul tema cfr. G. DE MAIO, *Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia*, in *federalismi.it*, 8 luglio 2020, la quale rimarca il ruolo fondamentale dei gestori delle strutture ricettive nell'attuazione dell'imposta di soggiorno.

²³ In argomento cfr. G. BERETTA, *Il regime fiscale delle locazioni brevi*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1011 ss.

Un altro profilo innovativo è rappresentato dalla previsione della disciplina sanzionatoria relativa ai casi di omessa o infedele presentazione della dichiarazione ovvero per omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno. Sostanzialmente si ripropongono le sanzioni già previste per l'imposta di sbarco di cui all'art. 4, 3-*bis*, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Rispetto all'inquadramento generale dell'imposta di soggiorno, il vivace dibattito sviluppatosi riguarda taluni profili applicativi attinenti la qualifica soggettiva del gestore sui quali è intervenuta, in modo consistente, anche la giurisprudenza amministrativa.

Quanto alla soggettività passiva, la norma che disciplina il tributo (art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23/2011) individua i soggetti incisi dal tributo, ma non offre elementi per qualificare la posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive.

Pertanto, bene ha operato il legislatore nell'individuare i gestori come responsabili d'imposta.

Il problema è emerso dal fatto che i Comuni e le Unioni di Comuni, per poter applicare sostanzialmente il tributo, devono necessariamente avvalersi dei gestori delle strutture ricettive ove soggiornano i soggetti passivi del tributo. Appariva piuttosto difficile prospettare la riscossione dell'imposta di soggiorno senza la fattiva cooperazione dei gestori delle strutture²⁴. Nel silenzio del legislatore, la giurisprudenza amministrativa è intervenuta, dichiarando l'illegittimità dei regolamenti comunali che assimilavano la figura del gestore a quella del sostituto o del responsabile di imposta. Vengono identificati come semplici incaricati della riscossione del tributo, a cui la legge non riconosce alcuna remunerazione per il servizio svolto²⁵. In concreto, ai gestori si affidano compiti funzionali

²⁴ Per G. SELICATO, *L'imposta di soggiorno, tra collaudati presupposti impositivi e questioni emergenti negli schemi di attuazione del tributo*, in AA.VV., *La fiscalità del turismo*, cit., 105 ss., «l'ente impositore, in sostanza, individua nel titolare della struttura ricettiva un vero e proprio soggetto ausiliario all'esercizio della funzione impositiva»; C. VERRIGNI, *L'imposta di soggiorno tra criticità e prospettive*, in AA.VV., *Nuovi orientamenti di economia e diritto in tema di tutela ambientale*, a cura di S. Sparacia - F. A. Cimino, Milano, 2019, 278 ss.

²⁵ TAR Toscana 24 novembre 2011, n. 1808; TAR Sicilia 31 ottobre 2012, n. 2174; TAR Veneto 10 maggio 2012, n. 653; TAR Puglia 30 aprile 2012, n.

(informazione, calcolo del tributo, conservazione della modulistica, obbligo di riversamento all'ente locale, obblighi dichiarativi, ecc.) all'esazione dell'imposta. L'attività di controllo sul gestore si incentra, in particolare, sulla corretta liquidazione del tributo, sull'integrale e fedele rendicontazione dell'imposta incassata e sul suo corretto versamento al comune di riferimento.

Sul fronte del soggetto passivo, l'unico obbligo che emerge dall'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 23/2011, è riferibile al pagamento dell'imposta, non essendo previsto a suo carico alcun obbligo di dichiarazione.

Tuttavia, al di là del rapporto tra legge istitutiva del tributo e regolamento, i gestori, dal punto di vista giuridico, sono stati considerati, da molti comuni responsabili dell'obbligo tributario, affiancandosi ai soggetti passivi rappresentati dagli ospiti delle strutture ricettive, per cui, in generale, l'orientamento della giurisprudenza amministrativa citata non convinceva nella parte in cui si affermava che non poteva essere creata una sorta di responsabilità aggiuntiva e solidale degli albergatori per ciò che riguarda il pagamento dovuto a titolo d'imposta oppure che nessuna richiesta poteva essere avanzata nei confronti degli albergatori per quanto concerne il pagamento dell'imposta di soggiorno, il cui pagamento poteva essere preteso solo da chi alloggia nelle strutture alberghiere.

In realtà gli obblighi strumentali (informazione agli ospiti, dichiarazione da rendere al Comune, ecc.) e funzionali all'esazione del tributo, posti a carico degli albergatori sono attività tipiche del responsabile d'imposta, obbligato in solido con il soggetto passivo dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Come è noto, il responsabile d'imposta è quel particolare debitore che non realizza il presupposto del tributo, ma una fattispecie collaterale, ed è fiscalmente obbligato, in via dipendente, in solido con il soggetto che realizza il presupposto (obbligato principale)²⁶.

736 e 748. Sul tema cfr. C. VERRIGNI, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. it. Dir. tur.*, 2012, 69 ss.; L. LOVECCHIO, *Il TAR del Veneto "salva" il regolamento istitutivo dell'imposta di soggiorno*, in *Corr. trib.*, 2012, 2075 ss.; G. SCANU, *Imposta di soggiorno, potere regolamentare e individuazione dei soggetti passivi*, in *Riv. it. dir. tur.*, 2013, 370 ss.

²⁶ Cfr. A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, 79 ss.; D. COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, 45 ss., la quale non considera il diritto

Forse, l'unico elemento che consentiva di aderire timidamente alla ricostruzione della giurisprudenza amministrativa è la circostanza che nessuna rivalsa era prevista per il gestore nei confronti dell'ospite che resta l'unico soggetto passivo del tributo. Conseguentemente, il gestore diventa "terzo" rispetto all'obbligazione tributaria e, nell'ipotesi di mancato pagamento del tributo da parte dell'ospite, avrebbe dovuto semplicemente comunicare al comune le generalità del soggetto passivo che si è rifiutato di pagare al fine di consentire all'ente impositore il recupero del dovuto con l'applicazione delle relative sanzioni²⁷.

Peraltro, l'art. 4, cit., ante modifica, non prevedeva alcuna sanzione da irrogare ai gestori, nel caso di omesso versamento dell'imposta di soggiorno, ed in merito, i Comuni non potevano colmare mediante un'apposita previsione nel regolamento, considerata la riserva di legge ex artt. 23 o 25, comma 2, Cost. sussistente in materia di sanzioni²⁸.

Nella situazione di incertezza generale, emergevano già le prime perplessità rispetto ad alcuni regolamenti comunali che affiancavano al soggetto passivo colpito dal prelievo e obbligato al pagamento, la figura del responsabile d'imposta che avrebbe avuto l'obbligo di esigere il tributo e di versarlo.

Come è noto, i regolamenti comunali, quali fonti di normazione secondaria, non possono disciplinare gli elementi strutturali della fattispecie imponibile, in ragione del principio costituzionale della riserva di legge relativa previsto dall'art. 23 o 25, comma 2, Cost.

L'art. 52 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che disciplina la potestà regolamentare degli enti locali, esclude che il regolamento possa individuare e definire le fattispecie imponibili, nonché i soggetti passivi o altre

di rivalsa elemento identificativo utile per differenziare la nozione di responsabile d'imposta da quella di terzo tenuto ad obblighi fiscali. Orientamento ripreso da F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, 41-46, per il quale la rivalsa del responsabile d'imposta si risolve in un ordinario "diritto di regresso".

²⁷ In tal senso TAR Toscana, 7 febbraio 2013, n. 200.

²⁸ Per un inquadramento generale del sistema sanzionatorio si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 51-62.

tipologie di soggetti gravati da adempimenti pecuniari nonché l'aliquota massima dei singoli tributi²⁹.

Un'altra questione emersa in questi anni, connessa alla soggettività passiva, riguarda il rapporto tra il Comune ed il gestore delle strutture ricettive. Sul punto è intervenuta la magistratura contabile che ha qualificato il gestore, un agente contabile "di fatto", tenuto alla resa del conto giudiziale e sottoposto al controllo del giudice contabile³⁰. La Corte dei Conti nell'elaborare il suindicato principio, ha richiamato la consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui «non rileva la natura pri-

²⁹ Ben potrebbe un regolamento comunale individuare degli obblighi a carico di una pluralità di soggetti, ma non potrebbe spingersi al punto di prevedere che il tributo debba essere pagato dall'utente o dal gestore in quanto si tratta di un obbligo sostanziale e non formale. Per M. DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, 2011, 2631, «la tecnica legislativa adottata dall'art. 4 del decreto appare grossolana e suscettibile di creare confusione, essendosi limitata a stabilire quali siano i soggetti sui quali andrà a gravare il carico tributario».

³⁰ Corte dei Conti, Sez. riunite, 22 settembre 2016, n. 22, secondo cui «nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio, il quale peraltro ha un contenuto principalmente contabile, in ragione del fatto che tra i compiti affidati, assumono centralità ed importanza la riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali, essendo gli altri obblighi a loro volta strumentali alla riscossione ed alla verifica da parte del Comune dell'esatto adempimento da parte del gestore degli obblighi di versamento». Dello stesso tenore i pareri espressi da alcune Corti dei Conti regionali (Corte dei Conti, Veneto, 16 gennaio 2013, n. 19; Corte dei Conti, Emilia Romagna, 25 ottobre 2016, n. 96), nonché TAR Veneto 17 ottobre 2016, n. 1141. In argomento, cfr. P. SARTI, *Sul ruolo, i compiti e le responsabilità del gestore delle strutture ricettive per l'incasso ed il versamento ai comuni dell'imposta di soggiorno*, in *Trib. loc. reg.*, 2013, 43 ss.; L. MERCATI, *L'imposta di soggiorno: i gestori delle strutture ricettive come agenti contabili "di fatto"*, in *Giornale dir. amm.*, 2017, 256 ss.; G.M. CARTANESE, *Imposta di soggiorno: problemi applicativi nel caso di inosservanza degli obblighi di destinazione a fini turistici e mancato versamento al comune da parte dell'albergatore*, in AA.VV., *La fiscalità del turismo*, cit., 131 ss.

vata del soggetto né tantomeno il titolo in base al quale la gestione è svolta, essendo sufficiente la fattuale disponibilità del pubblico denaro»³¹.

Al di là dell'intervento della giurisprudenza contabile, alcuni regolamenti già qualificavano il gestore come agente contabile³².

Sul tema, è intervenuta nuovamente la Corte di Cassazione³³ la quale, oltre ad operare una chiara ricostruzione dei presupposti tributari dell'imposta di soggiorno, ha ribadito tre principi: *a)* il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune che ha istituito l'imposta e colui che alloggia nella struttura ricettiva; *b)* l'albergatore è del tutto estraneo al rapporto tributario, e nel silenzio della norma primaria non può assumere la funzione di sostituto o responsabile d'imposta, né tale ruolo potrebbe essergli attribuita dai regolamenti comunali, tuttavia il gestore maneggiando denaro pubblico è tenuto alla resa del conto (e sottostà al giudizio contabile qualora non riversi le somme introitate); *c)* poiché i Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva attività funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, si instaura tra lo stesso e il Comune, un rapporto di servizio pubblico con compiti contabili (riscossione e riversamento) che implicano, in ogni caso, la disponibilità materiale di denaro pubblico.

La modifica introdotta dal Decreto Rilancio e confermata in sede di conversione (l. n. 77/2020) ha sicuramente fatto ordine nell'individuare il gestore della struttura ricettiva come "responsabile d'imposta" nell'attuazione dell'imposta di soggiorno.

³¹ Tra le tante, Cass., Sez. Unite, 12 novembre 2001, n. 14029; Cass., Sez. Unite, 1 giugno 2010, n. 13330; Cass., Sez. Unite, 21 giugno 2010, n. 14891.

³² Cfr. regolamento Comune di Bologna, il quale all'art. 6-*bis*, prevede che «presentando la dichiarazione trimestrale (...) il gestore – quale subagente contabile di fatto – assolve all'obbligo di presentazione del conto giudiziale all'agente contabile di diritto nominato dall'Amministrazione comunale».

³³ Cass., Sez. Unite, ord. 24 luglio 2018, n. 19654, con nota di V. TENORE, *Sulla pacifica giurisdizione contabile sul mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte degli albergatori*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 472 ss. e postilla di G. MARINI, *La problematica individuazione del giudice sull'imposta di soggiorno*; F. FARRI, *Imposta di soggiorno alla Corte dei Conti?*, in supplemento *on line* della *Riv. dir. trib.* del 12 settembre 2018.

Tuttavia, l'emergenza pandemica ha fatto emergere diverse criticità nell'ambito della finanza territoriale che dovrebbero indurre ad una riflessione anche al fine di supportare, in modo più energico, un settore economico, come quello del turismo che rappresenta per l'Italia una fonte reddituale fondamentale per il Prodotto interno lordo (13% del PIL)³⁴.

³⁴ Cfr. M. BARTOLONI, *Il turismo resta il petrolio d'Italia*, in *Sole 24 ore*, 16 gennaio 2020, il quale analizza i dati del MIBACT che inquadrano il turismo come un asset primario per l'Italia (4,2 milioni di occupati).