



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Tesi di Laurea magistrale a ciclo unico

Cattedra di DIRITTO TRIBUTARIO

Il regime fiscale delle imprese che operano nel settore turistico:

Un'analisi della tassazione sulle imprese alberghiere

RELATORE:

Prof. F. Marchetti

CANDIDATO:

Vito, Rocco Matarazzo

CORRELATORE:

Prof. G. Melis

MATRICOLA:

109053

A.A. 2015/2016

INDICE:

	<i>Pag.</i>
INTRODUZIONE	4
PRESENTAZIONE	6
CAPITOLO I	
Le imprese che operano nel settore turistico	
1. Il Codice del turismo	10
2. Imprese e professioni turistiche tra diritto pubblico e privato	11
3. Le tipologie ricettive	13
3.1. I bed and breakfast	14
3.2. Gli affittacamere	17
CAPITOLO II	
Le politiche del prezzo	
1. I fattori influenti sul prezzo	20
2. La pressione fiscale	24
3. Le esternalità negative	26

CAPITOLO III

Tasse e Imposte

PARTE GENERALE

1. I tributi nel settore turistico	31
1.1. Definizione di tributo	34

PARTE SPECIALE

2. L'IVA	36
2.1. I presupposti	36
2.2. Tipologie di operazioni IVA	39
2.3. I soggetti passivi	41
2.4. Le aliquote	42
2.5. La rivalsa e la detrazione	45
2.6. L'IVA in Europa	47
2.7. Analisi degli effetti derivanti dalla riduzione dell'aliquota IVA	48
2.8. Esempio di calcolo dell'IVA	50
2.9. Le operazioni accessorie	52
2.10. Affittacamere ed IVA	54
2.11. RTA ed IVA	56
3. IRES	59
3.1. Il calcolo della base imponibile (reddito imponibile)	62
3.2. L'imposta lorda	62
3.3. L'imposta da versare: debito e credito IRES	62
4. IRPEF	64
5. IRAP	67
6. TARI	74
6.1. Le aree ad uso abitativo e gli esercizi alberghieri	76
7. IMU e TASI	87

8. L'imposta di soggiorno	92
9. Altre Imposte	100
10. SIAE	105

CAPITOLO IV

Le nuove tendenze

1. La sharing economy	112
-----------------------	-----

CONCLUSIONI	118
--------------------	-----

SITOGRAFIA	122
-------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	123
---------------------	-----

Introduzione

Questo studio ha lo scopo principale di analizzare il regime fiscale applicato alle imprese che operano nel settore turistico, attraverso una previa definizione di tali imprese ed operatori (capitolo 1) nonché mediante una disamina di vari fattori ed aspetti economici e finanziari che determinano le politiche del prezzo (capitolo 2).

Tramite una verifica delle singole imposte applicate ai vari operatori turistici (capitolo 3) sarà invece possibile constatare quali siano le condizioni in cui operano tali imprese, nonché lo squilibrio sussistente fra operatori “Old Gen” e “Next Gen”¹; questi ultimi, affermatasi con veemenza negli ultimi anni, non sono stati regolamentati (o regolamentati in modo scarno) dal legislatore italiano e sono tuttora sprovvisti di una serie di controlli (in particolar modo di qualità) cui invece sono sottoposti gli operatori della cosiddetta “Vecchia Generazione” (capitolo 4).

L'elaborato affronterà con occhio critico le politiche impositive perseguite dallo Stato Centrale e dagli Enti locali sempre più propensi a “spremere tutto ciò che abbia le sembianze di un limone”, passando da un piano locale ad un piano man mano più ampio sia a livello nazionale che a livello Comunitario comparando le differenze tra la tassazione (in particolare le aliquote IVA) applicata in alcuni Paesi UE.

Tale comparazione sarà utile proprio per verificare l'incidenza della tassazione sul costo sostenuto dal turista e dunque sulle scelte da quest'ultimo effettuate in condizione di parità di offerta turistica.

La trattazione degli argomenti suindicati si svolgerà mediante l'ausilio e la

¹ Termini presi in prestito dal linguaggio video-ludico in cui vengono usati rispettivamente per indicare le console di vecchia e nuova generazione.

consultazione di normative, leggi e proposte di legge, decisioni giudiziali e conti economici nonché tramite l'utilizzo di elaborati di importanti enti ed associazioni di categoria quali, a titolo esemplificativo: Federalberghi², Confindustria Turismo³ ed ISNART⁴.

- 2 Federalberghi rappresenta le esigenze e le proposte delle imprese alberghiere nei confronti delle istituzioni.
- 3 Federturismo Confindustria è la Federazione Nazionale dell'Industria dei Viaggi e del Turismo del sistema Confindustria e rappresenta l'intera filiera produttiva dell'industria del turismo. Tra i compiti: tutela e assistenza delle attività dei soci sul piano fiscale ed economico. Fra i ruoli: assistenza e consulenza in materia di lavoro e relazioni industriali ai propri associati e contrattazione del CCNL dell'Industria Turistica.
- 4 L'Istituto Nazionale Ricerche Turistiche, realizza studi e pubblicazioni sul turismo, oltre a indagini, rilevazioni e progetti di fattibilità, elaborazione dati, costituzione e forniture di banche dati ed osservatori, organizzazione di convegni, seminari e dibattiti in ambito turistico.

Presentazione

Il turismo può dare ricchezza e lavoro in ogni paese, ma per fare ciò c'è bisogno di una adeguata politica per il turismo, con obiettivi chiari, concreti e soprattutto con politiche coordinate e finalizzate al raggiungimento di obiettivi comuni e condivisi.

A livello dell'Unione Europea, il settore del turismo, nella sua definizione più stretta (in termini di fornitori tradizionali di viaggi e di prestazioni turistiche), conta circa 1,8 milioni di imprese principalmente piccole e medie (PMI) e, contribuisce al PIL e all'occupazione rispettivamente per il 5 e il 5,2% della popolazione attiva (il che corrisponde a circa 9,7 milioni di persone).

Nel 2014, il turismo internazionale nel mondo ha raggiunto 1.133 miliardi di arrivi (+ 4,3%), contandone nella sola Europa ben 582 milioni.

Così l'Europa (e al 1° posto la Francia) conferma la sua posizione di prima destinazione turistica nel mondo e, per il 2020 si prevede che più di 700 milioni di turisti all'anno viaggeranno in Europa da un paese all'altro⁵.

L'Europa è infatti una destinazione turistica molto più stabile rispetto ad altre grandi regioni del mondo. Il processo di allargamento ha contribuito a tale situazione, promuovendo il turismo internazionale non solo verso i nuovi Stati membri, ma anche tra i vecchi e i nuovi Stati membri.

I pernottamenti nei vecchi Stati membri, effettuati dai tre più grandi nuovi Stati membri (Polonia, Ungheria e Repubblica Ceca), sono aumentati del 56 % nel periodo dal 1997 al 2004, mentre nella direzione opposta la crescita dei pernottamenti è stata del 26 %⁶.

Nell'ambito dei paesi dell'Unione europea a 28, l'Italia, che si colloca nella

⁵ Dati Unioncamere Basilicata, "Il turismo in Europa", 2015.

⁶ Dati riportati da Reihnard Klein, direttore unità turismo sostenibile, durante la Conferenza "La sfida del turismo sostenibile nelle destinazioni turistiche di massa" Rimini 13/12/03.

terza posizione, dopo Spagna e Francia per numero di presenze totali, fa registrare, nell'anno 2014, una quota rilevante di presenze di non residenti, i quali rappresentano il 49,4% del totale delle presenze, valore superiore alla media dell'UE a 28 che è pari al 45%. In generale, alcuni paesi europei si caratterizzano per avere principalmente una clientela non residente, con tassi di incidenza di questa componente che superano di gran lunga il 60% (ad esempio, Austria, Grecia, Portogallo e Spagna) o addirittura hanno un turismo esclusivamente straniero (Cipro, Malta e Croazia). Altri paesi, al contrario, si contraddistinguono per un turismo principalmente interno (ad esempio, la Germania, la Francia e il Regno Unito) con incidenze di turismo non residente molto inferiori alla media europea⁷.

A livello nazionale, le risorse culturali e ambientali fanno dell'Italia uno dei primi paesi al mondo in termini di ricchezza di risorse, ma questo non si traduce in un flusso di turisti tale da farne il paese più visitato.

L'Italia pertanto nonostante vanti un patrimonio artistico e culturale da primato, presenta una serie di fattori negativi che le fanno perdere svariate posizioni nel ranking mondiale.

Fra questi fattori negativi sono da annoverare sicuramente la bassa competitività dei prezzi e la mancanza di politiche adeguate per il turismo, oltre che i vincoli del patto di stabilità e crescita dell'UE e, l'impossibilità di adottare manovre di politica monetaria nazionali che rendono ancora più difficile tracciare un percorso di lungo periodo per poter rilanciare il settore turistico italiano.

Le difficoltà sono anche di natura istituzionale.

Nel Codice del Turismo del 2011 entrato in vigore il 21 giugno 2011 nell'allegato 1 all'art. 2, comma 1, si prevede che *“l'intervento legislativo dello Stato nella materia del turismo è consentito quando il suo oggetto principale*

⁷ Fonte ISTAT “Indagine sulla capacità degli esercizi ricettivi” (2015).

costituisce esercizio di una autonoma competenza legislativa statale esclusiva o concorrente”; tale previsione, delegando alle regioni la pianificazione delle politiche del turismo, si è rivelata essere un'arma a doppio taglio.

Infatti se da un lato si è favorita una regolamentazione quanto più vicina alle singole realtà locali, dall'altro si è resa ancora più complessa l'attività di coordinamento, di programmazione e di marketing sui mercati internazionali.

Bisogna altresì considerare che il turismo è un settore fortemente competitivo e concorrenziale; un mercato in cui la concorrenza si pone su più livelli.

Ad un livello più alto si colloca la **concorrenza tra destinazioni** (Bordas,1994), ovvero tra località che sono percepite come alternative nel portafoglio di opzioni prese in considerazione dal turista. Ad un livello immediatamente più basso si trova la **concorrenza tra prodotti turistici**, più o meno evoluti, ovvero tra insiemi di servizi complementari che offrono al turista la possibilità di soddisfare un determinato complesso di bisogni; infine, un ulteriore livello di analisi è rappresentato dalla **concorrenza tra operatori** della stessa tipologia di bisogni ed in cui la dinamica competitiva si fonda sulle caratteristiche del servizio, e più in generale, sulla strategia di marketing degli operatori stessi⁸.

In un ambiente siffatto, giocano, per forza di cose, un ruolo fondamentale gli enti regolatori.

Con il termine enti regolatori, si fa riferimento alla molteplicità di enti pubblici, aziende di promozione turistica, associazioni tra operatori, ecc. che, in virtù delle loro competenze e del loro operato, contribuiscono a definire, regolamentare, determinare, incentivare e sostenere la struttura del settore e l'evoluzione della concorrenza in ambito turistico ricettivo.

Si può, per esempio, citare il ruolo che gli enti pubblici locali hanno nel

⁸ Cit. Albano F.R. “La concorrenza nel settore turistico: networking e competitività”, www.famedisud.it, 21 novembre 2015

sostenere lo sviluppo turistico di un territorio, sia attraverso politiche di comunicazione e promozione, sia attraverso forme di incentivazione economica alle imprese turistiche operanti nell'area (ad esempio, sostegno alla formazione e alla riqualificazione professionale)⁹.

Ad oggi, l'operato è, principalmente, l'operato eseguito dagli enti pubblici, è alquanto discutibile, in particolar modo per la mancanza di una visione generale e mancanza di coordinazione fra le politiche turistiche locali.

Il settore turistico tuttavia continua a svolgere un ruolo trainante nell'economia italiana, con un'incidenza sul PIL che è arrivata nel 2016 all'11,8%, mentre nel 2015 secondo l'OMT, nella graduatoria delle destinazioni turistiche mondiali più frequentate dal turismo straniero, l'Italia si conferma al 5° posto per gli arrivi e al 7° posto per gli introiti quando l'occupazione (diretta e indiretta) generata dal settore è invece pari a 2.609.000 unità.

9 Cit. Benevolo C., Grasso M. "L'impresa alberghiera. Produzione, strategie e politiche di marketing" (2007) pag. 235.

CAPITOLO I

LE IMPRESE CHE OPERANO NEL SETTORE TURISTICO

SOMMARIO: 1. Il Codice del turismo. - 2. Imprese e professioni turistiche tra diritto pubblico e privato. - 3. Le tipologie ricettive. - 3.1. Le residenze turistico alberghiere. - 3.2. I bed and breakfast. - 3.3. Gli affittacamere.

1. Il Codice del Turismo

A partire dalla revisione costituzionale del 2001 il turismo è materia di esclusiva competenza legislativa regionale in quanto rientra nella competenza residuale delle regioni infatti, ai sensi dell'art.117 Cost. *“spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato”*.

Il Governo con il D.lgs. n. 79/2011 ha varato definitivamente il Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo (noto comunemente come Codice del turismo), per promuovere il mercato del turismo e rafforzare la tutela del consumatore.

Il Codice sarebbe dovuto intervenire nella materia fissando punti di riferimento univoci al fine di un coordinamento tra Stato e Regioni, nell'ambito delle rispettive competenze. Inoltre avrebbe dovuto operare un riordino e una razionalizzazione complessiva delle disposizioni vigenti nella materia.

Tuttavia la sentenza della Corte Costituzionale n. 80 del 2012, accogliendo i ricorsi presentati dalle Regioni Toscana, Puglia, Umbria e Veneto, ha sostanzialmente ridotto la portata normativa del codice, che ha perso così definitivamente ogni carattere di sistematicità ed organicità a causa dell'incostituzionalità, di svariate norme, riconducibile all'eccesso di delega.

Nonostante ciò, numerosi concetti e definizioni contenuti nella disciplina previgente (in particolare la legge 135/2001) sono stati ripresi e talvolta integrati e innovati, come nel caso della definizione di impresa turistica (art. 4) e di professioni turistiche (articoli 6 e 7).

2. Imprese e professioni turistiche tra diritto pubblico e privato

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, Codice del turismo *“sono imprese turistiche quelle che esercitano attività economiche, organizzate per la produzione, la commercializzazione, l'intermediazione e la gestione di prodotti, di servizi, tra cui gli stabilimenti balneari, di infrastrutture e di esercizi, compresi quelli di somministrazione facenti parte dei sistemi turistici locali, concorrenti alla formazione dell'offerta turistica”*.

I commi 2 e 3, art. 4, cod. tur. invece prevedono l'iscrizione nel registro delle imprese, al fine di usufruire di agevolazioni, contributi, sovvenzioni, incentivi e benefici riservati alle imprese turistiche.

E' sin da subito evidente come tale definizione, pubblicistica, di impresa turistica, si pone in deroga alla nozione, privatistica, di impresa prevista dall'art. 2082 c.c. *“è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi”*.

Nel caso della **impresa turistica manca il requisito della professionalità**, pertanto, anche chi esercita occasionalmente un'attività turistica, va considerato impresa turistica ai fini della disciplina pubblicistica.

In tal modo, se l'imprenditore è colui che esercita abitualmente e non occasionalmente una determinata attività produttiva, ai sensi del c.c. non è

imprenditore colui che predispone un singolo pacchetto di viaggio né chi organizza un singolo evento. Cosicché, se non sono imprenditori coloro che gestiscono attività ricettizie in modo non professionale, es. B&B (generalmente a conduzione familiare), tuttavia tali soggetti rientrano nella nozione di impresa turistica ai sensi del Codice del turismo e sono pertanto soggetti alla disciplina pubblicistica ivi prevista.

L'art. 6 cod. tur. disciplina, invece, le **professioni turistiche** come *“quelle attività, aventi ad oggetto la prestazione di servizi di promozione dell'attività turistica, nonché servizi di ospitalità, assistenza, accompagnamento e guida, diretti a consentire ai turisti la migliore fruizione del viaggio e della vacanza, anche sotto il profilo della conoscenza dei luoghi visitati”*.

Dal combinato disposto dei due articoli si evince che le imprese turistiche non sono circoscritte alle sole strutture ricettive ma, per impresa turistica, si fa riferimento a tutte quelle imprese la cui attività concorre a formare l'offerta turistica e dunque è finalizzata a soddisfare i bisogni del turista (in tal modo sono ricomprese nella categoria anche le agenzie di viaggio, i tour operator e coloro che esercitano l'attività di somministrazione di alimenti e bevande alle persone alloggiate).

Con riferimento, invece, alle **imprese turistiche Comunitarie**, come sancito dal trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e confermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, **vige la libertà di stabilimento e la libera prestazione dei servizi che garantiscono la mobilità delle imprese e dei professionisti nell'UE**; mentre, le imprese turistiche Extracomunitarie possono essere autorizzate a stabilirsi e ad esercitare in Italia, secondo il principio di reciprocità, solo tramite previa iscrizione nel registro delle imprese, presso le CCIAA¹⁰ e verifica dei requisiti richiesti dalle leggi

¹⁰ Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura. Le CCIAA gestiscono a livello provinciale il Registro Imprese che è un registro informatico e pubblico contenente le informazioni giuridiche ed economiche di tutte le imprese italiane che operano sul territorio

statali e regionali in materia (art. 4, comma 4, cod. tur.).

3. Le tipologie ricettive

I capi I e II del Titolo III del codice del turismo classificano le strutture ricettive e le altre forme di ricettività.

A norma dell'art. 8, cod. tur. *“le strutture ricettive si suddividono in :*

- a) strutture ricettive alberghiere e paralberghiere;*
- b) strutture ricettive extralberghiere;*
- c) strutture ricettive all'aperto;*
- d) strutture ricettive di mero supporto”.*

Proseguendo, il comma 2 dello stesso articolo definisce **attività ricettiva** *“l'attività diretta alla produzione di servizi per l'ospitalità esercitata nelle strutture ricettive. Nell'ambito di tale attività rientra altresì, unitamente alla prestazione del servizio ricettivo, la somministrazione di alimenti e bevande alle persone alloggiate, ai loro ospiti ed a coloro che sono ospitati nella struttura ricettiva in occasione di manifestazioni e convegni organizzati, nonché la fornitura di giornali, riviste, pellicole per uso fotografico e di registrazione audiovisiva o strumenti informatici, cartoline e francobolli alle persone alloggiate, nonché la gestione, ad uso esclusivo di dette persone, attrezzature e strutture a carattere ricreativo, per le quali è fatta salva la vigente disciplina in materia di sicurezza”.*

Le voci dell'elenco dell'art. 8 cod. tur. vengono chiarite dagli articoli seguenti che contengono una indicazione delle singole strutture rientranti in ogni categoria; tale indicazione è tassativa ed esaustiva comprendendo ogni tipo di struttura avente il carattere della ricettività. Per una analisi specifica si rimanda agli art. 9, 12, 13 e 14 del codice del turismo; mentre ai fini della nostra nazionale.

trattazione giova qui menzionarne alcune.

Rientrano pertanto fra le strutture ricettive alberghiere e paralberghiere: gli alberghi, i motels, le residenze turistico alberghiere e i bed and breakfast organizzati in forma imprenditoriale.

Fra le strutture ricettive extralberghiere rientrano: gli esercizi di affittacamere, le case per ferie, gli ostelli per la gioventù, i rifugi escursionistici ed alpini, le unità abitative ammobiliate ad uso turistico e i bed and breakfast a conduzione familiare.

Con riferimento alle strutture ricettive all'aperto si menzionano: villaggi turistici, campeggi e i parchi di vacanza. Queste strutture si caratterizzano anche per la sorveglianza continua durante i periodi di apertura, per la continua presenza all'interno della struttura ricettiva del responsabile o di un suo delegato e per la copertura assicurativa per i rischi di responsabilità civile a favore dei clienti (art. 13, comma 9, cod. tur.).

Per una migliore comprensione del prosieguo della trattazione risulta fondamentale soffermarsi su alcune delle strutture succitate; in particolar modo su bed and breakfast (B&B) ed affittacamere che negli ultimi anni si sono imposti con veemenza nel panorama turistico-ricettivo italiano.

3.1. I bed and breakfast

I bed and breakfast sono menzionati sia nell'art. 9 che nell'art. 10 del codice del turismo. Rientrano pertanto sia fra le strutture ricettive alberghiere e paralberghiere che fra le strutture ricettive extralberghiere.

Tale duplice presenza è giustificata dal fatto che l'attività di B&B può essere svolta sia in forma imprenditoriale che in forma non imprenditoriale o, come si suol dire, a conduzione familiare.

La disciplina contenuta nel codice del turismo è piuttosto scarna e, infatti, il Legislatore ha delegato alle Regioni la regolamentazione della materia.

Le Regioni hanno pertanto provveduto all'adozione di propri regolamenti e, salvo alcune differenze legate alle caratteristiche delle singole Regioni, i regolamenti risultano essere pressoché identici.

A titolo esemplificativo si riporta la disciplina concernente i B&B della Regione Puglia.

Tale legge individua e disciplina entrambe le categorie di bed and breakfast e, nel comma 3 dell'art. 1 stabilisce che *“l'esercizio dell'attività di bed and Breakfast non comporta cambio di destinazione d'uso dell'immobile. I locali adibiti a bed and breakfast devono possedere le caratteristiche strutturali e igienico-sanitarie previste per l'uso abitativo dai regolamenti comunali vigenti, nel pieno rispetto delle prescrizioni normative in materia di edilizia, di urbanistica, di pubblica sicurezza e di somministrazione di cibi e bevande”*.

La definizione, le caratteristiche e i servizi minimi dei **B&B a conduzione familiare** sono enunciati nell'art. 2 dove *“si definisce bed and breakfast a conduzione familiare l'attività ricettiva svolta in maniera **non continuativa e non imprenditoriale** da chi, nella casa in cui abita, **fornisce alloggio e prima colazione in non più di 4 camere e 9 posti letto**, avvalendosi della **normale organizzazione familiare**, ivi compresa l'eventuale presenza di collaboratori domestici al servizio della famiglia, senza la fornitura di servizi aggiuntivi; l'attività di bed & breakfast a conduzione familiare è esercitata in un'**unica unità immobiliare, da chi vi dimora stabilmente** per l'intero periodo in cui dichiara di svolgere attività di accoglienza; l'ospitalità può essere fornita per un **minimo di 90 ed un massimo di 270 giorni l'anno**”*.

Lo svolgimento dell'attività in tale forma non prevede l'iscrizione alla sezione speciale del Registro delle Imprese; l'attività, così svolta, è qualificata come commerciale e pertanto i proventi saranno tassati secondo la disciplina dei redditi diversi ex art. 67 Tuir per cui, secondo gli ordinari scaglioni di

reddito Irpef.

L'art. 3, invece, fornisce la definizione, le caratteristiche e i servizi minimi dei **B&B in forma imprenditoriale** ovvero *“l'attività ricettiva a prevalente conduzione familiare svolta in **maniera continuativa e professionale** da chi, presso il proprio domicilio, **fornisce alloggio e prima colazione in non più di 8 camere e 20 posti letto, anche avvalendosi della collaborazione di personale qualificato**; l'attività di bed & breakfast in forma imprenditoriale è esercitata in un'unica unità immobiliare ovvero in unità immobiliari fisicamente distinte, lontane non oltre 500 metri misurati nel più breve percorso pedonale possibile”*.

Lo svolgimento dell'attività in tale forma, invece, necessita dell'**iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese**; essendo dunque una vera e propria attività d'impresa i redditi potranno pertanto essere assoggettati, a seconda dei casi, alla tassazione prevista per le varie categorie di soggetti imprenditoriali (persone fisiche, società di persone e/o di capitali) ovvero: **IRPEF, IRES (27,5%) ed IRAP**.

Nel caso in cui l'attività venga svolta **occasionalmente** e, dunque non si è in presenza di una attività definibile come commerciale, allora i proventi devono essere assoggettati alla disciplina dei **redditi fondiari** ex art. 36 TUIR, pertanto, l'esercente l'attività dovrà versare l'imposta solo sulla **rendita catastale**.

Sebbene sia riscontrabile una forte affinità fra i vari regolamenti regionali, non sono mancati casi in cui le norme dei regolamenti così come erano congegnate determinavano forti vincoli e restrizioni.

Esemplificativo a tal proposito è l'annullamento, adoperato dal TAR, di molti punti del Regolamento della Regione Lazio, riguardante le strutture ricettive

extralberghiere che, entrato in vigore a settembre del 2015, aveva scatenato polemiche e innescato numerose proteste da parte di bed and breakfast, affittacamere e ostelli della Capitale.

Una delle norme più inique contenute nel regolamento per i B&B a conduzione familiare, prevedeva la chiusura di 120 giorni all'anno per la città metropolitana di Roma Capitale e di 90 giorni nei restanti comuni.

Tra i punti rigettati anche quelli riguardanti i vincoli dimensionali, in termini di metratura che avrebbero comportato onerosi obblighi di adeguamento delle strutture esistenti e quello riguardante il periodo di soggiorno minimo, di 3 giorni nelle case vacanza che il regolamento aveva previsto.

Il ricorso al Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio venne proposto dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (Antitrust o AGCM) che ha fatto rilevare come *<<le disposizioni del Regolamento promulgato ad agosto 2015 integravano specifiche violazioni dei principi concorrenziali nella misura in cui limitavano l'accesso alla ricettività extralberghiera e ne rendevano più difficile l'esercizio senza effettive e correlate esigenze di interesse generale>>*.

Le disposizioni restrittive e limitanti determinavano indebite restrizioni all'accesso e all'esercizio delle attività economiche che, non essendo giustificate, risultavano pertanto essere discriminatorie.

3.2. Gli affittacamere

Ai sensi dell'art. 12 cod. tur. *“Gli esercizi di affittacamere sono strutture ricettive composte da camere ubicate in più appartamenti ammobiliati nello stesso stabile, nei quali sono forniti alloggio ed eventualmente servizi complementari”*.

La Legge n. 217/1983 “Legge quadro per il turismo e interventi per il potenziamento e la qualificazione dell'offerta turistica” abrogata in seguito all'adozione del Codice del turismo, definiva l'attività degli affittacamere come

“struttura composta da non più di 6 camere ubicate in non più di 2 appartamenti ammobiliati in uno stesso stabile, nei quali sono forniti alloggio ed eventualmente servizi complementari”.

L'attività di affittacamere può essere svolta sia a livello **professionale**, con obbligo di aprire partita IVA, sia a livello **non professionale**, ovvero in maniera del tutto **occasionale**.

L'attività di affittacamere è di tipo **occasionale** quando l'attività viene esercitata nell'abitazione ove è situata la residenza o il domicilio del soggetto che intende svolgere l'attività; in tal caso, il soggetto che la esercita è esonerato sia dall'iscrizione al Registro delle Imprese tenuto presso la Camera di Commercio che dall'apertura della partita IVA.

L'unico adempimento da porre in essere è la presentazione della SCIA (Segnalazione Certificata di Inizio Attività), presso il Comune ove è ubicato l'immobile, e dove si intende svolgere l'attività.

Da un punto di vista fiscale l'attività di tipo occasionale dà luogo a proventi fuori dal campo di applicazione IVA, da dichiarare nel modello Unico (o nel modello 730) nella categoria dei redditi diversi, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), del DPR n. 917/86. Per certificare l'incasso di questi proventi derivanti dal servizio di affittacamere, il soggetto che esercita l'attività dovrà rilasciare apposita ricevuta non fiscale ai clienti.

L'attività di affittacamere è, invece, di tipo **professionale** se viene superato il limite di 6 camere e l'attività è svolta in più di due appartamenti. I soggetti esercenti tale attività sono obbligati ad aprire partita IVA entro 30 giorni dall'inizio della propria attività e, contemporaneamente, tenuti ad effettuare le apposite comunicazioni alla Camera di Commercio.

Anche in questo caso si rende necessaria la presentazione della SCIA da inoltrare allo sportello unico per le attività produttive (SUAP) del comune di

competenza.

Si ricorda che l'attività di affittacamere professionale costituisce un'attività di impresa con conseguente assoggettamento ad IVA (con aliquota ridotta del 10%) delle fatture emesse, oltre all'applicazione normativa sul reddito di impresa contenuta nel DPR n. 917/86 (TUIR).

CAPITOLO II

LE POLITICHE DEL PREZZO

SOMMARIO: 1. I fattori influenti sul prezzo. - 2. La pressione fiscale. - 3. Le esternalità negative

1. I fattori influenti sul prezzo

Il settore turistico dipende in maniera rilevante dal consumatore finale, ma soprattutto è influenzato nelle sue performance da una moltitudine di fattori esogeni *“The tourism industry is especially vulnerable to exogenous forces”* (Smith, 1989).

I mutamenti politici, il pericolo di esplosione di conflitti, le variazioni climatiche, la fluttuazione dei tassi di cambio, la recessione economica, la diminuzione della domanda interna come conseguenza della minore disponibilità economica delle famiglie e delle aziende, la pressione dei canali di commercializzazione internazionali, l'inflazione e gli alti costi delle materie prime, delle energie e del lavoro, sono tutti fattori che incidono pesantemente, e a volte in modo relativamente rapido, sulla domanda, sia in modo diretto, mutando le condizioni socio-economiche dei potenziali visitatori, sia in modo indiretto, inserendo elementi di rischio, alterando l'immagine e il grado di attrattiva delle diverse località turistiche.

A titolo esemplificativo basti pensare a come, in seguito ai recenti avvenimenti che hanno colpito il Mondo Arabo, il turismo sia entrato in profonda crisi. In Tunisia gli albergatori del Paese hanno lamentato un notevole calo degli arrivi e delle presenze turistiche che hanno determinato un tasso di occupazione non superiore al 30% delle loro possibilità ricettive; cifre insufficienti a garantire la

sopravvivenza per le strutture della costa tunisina; stessa sorte per la Turchia, ripetutamente oggetto di attacchi da parte di Isis, Pkk e gruppi estremisti. La Turchia sta affrontando un periodo difficile perché una delle sue mete più importanti e famose, Istanbul, è spesso al centro di fatti di sangue legati al terrorismo; infatti, i numeri confermano questa flessione: -16,5% di entrate economiche e -10,3% di visitatori nei primi tre mesi del 2016; l'Egitto ha ormai perso la sua attrattiva agli occhi dei turisti europei che preferiscono privarsi delle bellezze culturali di Giza e delle cristalline acque del Mar Rosso pur di evitare i rischi legati alla sicurezza infatti, l'Egitto è passato dai 15 milioni di visite del 2010 ai 9 milioni del 2015¹¹.

Nelle differenti situazioni e nei mutamenti che avvengono nel breve o nel lungo termine, l'impatto sul turismo è molto diverso, così come le azioni da intraprendere per ristabilire la competitività: da semplici politiche di marketing basate sui prezzi e sulla promozione del settore, a profonde ristrutturazioni che coinvolgono tutto l'insieme degli operatori della filiera, comprese le strutture pubbliche, o addirittura il sistema socio-economico nel suo complesso.

Il contesto nel quale si muovono oggi le aziende turistiche pertanto non è dei più rosei. Tasse e alti costi operativi, difficoltà burocratiche e mancanza di efficienza del sistema formano un puzzle tutt'altro che rincuorante. Inoltre, nel mercato turistico la concorrenza è tale che, per differenziarsi, è necessaria un'innovazione costante nel prodotto e nei servizi, e pertanto sono necessari investimenti che in una situazione di crisi è difficile sostenere, soprattutto quando manca l'appoggio del sistema bancario. Diventa quindi sempre più urgente trovare un corretto equilibrio fra costi e ricavi.

I prezzi di vendita applicati dalle imprese alberghiere vengono fissati in

¹¹ Dati estratti dalla intervista a Luca Battifora, presidente di Astoi Confindustria Viaggi (è l'Associazione di Categoria dei Tour Operator a carattere nazionale, aderente a Confindustria), pubblicata su Il Fatto Quotidiano del 20 maggio 2016.

funzione dei caratteri strutturali dell'azienda, del livello dei servizi che si intende offrire, dell'immagine conquistata sul mercato, della politica di marketing, degli obiettivi strategici fissati, dei prezzi praticati dalla concorrenza e dei principi di ricarico sopra i costi direttamente sostenuti.

Il problema che qui si pone è: qual è il prezzo da proporre al cliente per essere comunque competitivi ?

Fino a qualche anno fa, i prezzi erano fissati dallo Stato tramite il CIP¹² (Comitato Interministeriale dei Prezzi) per le categorie fino alle tre stelle, mentre gli alberghi di quattro e cinque stelle erano liberi di stabilire il prezzo ritenuto più giusto per il mercato. Pertanto non c'era differenziazione: nell'ambito della stessa tipologia un albergo a tre stelle doveva obbligatoriamente applicare un identico prezzo. Di fatto, non c'era un orientamento al mercato (situazione che portò, tramite la delibera del 26 giugno 1974 del CIPE¹³, ad introdurre il regime dei prezzi “sorvegliati”, che imponeva alle imprese di comunicare 30 giorni prima le variazioni di prezzo al CIP, perché ne valutasse la congruità; i compiti del CIP passarono così dall'essere a carattere “dispositivo”, ad essere a carattere “propositivo”, introducendo una sostanziale liberalizzazione dei prezzi).

Intervenuta la liberalizzazione dei prezzi, attualmente ogni albergo può determinare il prezzo da applicare sul mercato e può regolarsi secondo le proprie scelte strategiche.

Il prezzo sarà più o meno elevato a seconda della struttura dell'albergo, ossia

12 Il Comitato Interministeriale dei Prezzi, istituito con il D.L.L. n. 374 del 19 ottobre 1944, è stato fino al 1993 l'organo dello Stato deputato al controllo dei prezzi. La legge attribuiva al CIP poteri molto estesi tra cui la possibilità di fissare il prezzo di qualsiasi merce in qualsiasi fase del commercio, anche nell'import-export e di stabilire il prezzo dei servizi.

13 Il Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica è un organismo statale italiano istituito con legge 27 febbraio 1967, n. 48, art. 16; il Comitato predispone gli indirizzi della politica economica nazionale, indica le linee generali per la elaborazione del programma economico nazionale ed esamina la situazione economica generale ai fini dell'adozione di provvedimenti congiunturali.

del tipo di realizzazione dell'immobile, della quantità di tecnologia adottata, della modernità dell'edificio, della dimensione delle camere e degli ambienti comuni e della quantità e qualità dei servizi offerti.

Inoltre, occorre considerare gli obiettivi strategici. Se si vuole aumentare il tasso di occupazione delle camere, allora si terrà un prezzo più contenuto per posizionarsi meglio sul mercato ed affermarsi; se si vuole ottenere il massimo vantaggio in termini di profitto, perché la notorietà è già acquisita, allora si terrà il prezzo sostenuto.

Importante è poi l'analisi e la comparazione dei prezzi praticati dalla concorrenza. A tal proposito bisogna sapere quali siano le alternative per il cliente e quale sia il livello dei prezzi proposti dalle strutture concorrenti.

Fondamentale è la valutazione dei costi diretti per la realizzazione del servizio e il margine che si può ottenere e che andrà a coprire i costi indiretti andando, di conseguenza, a generare il profitto.

Se non si conoscono i costi diretti di vendita dei prodotti dell'albergo e non si effettuano i giusti ricarichi, non si riuscirà a coprire i costi indiretti, quelli indivisibili, quelli che fanno parte della gestione globale, come per esempio le assicurazioni, le tasse, le utenze, e alla fine non vi sarà profitto.

I ricavi non coincidono con i prezzi, ma ne sono la diretta conseguenza; pertanto, se il prezzo è troppo alto, il prodotto sarà poco vendibile e quindi non ci saranno ricavi; il prezzo in assoluto più alto equivale a ricavi zero; il prezzo pari ai costi equivale a ricavi senza profitti; il prezzo inferiore ai costi equivale a perdite; ecco perché occorre trovare il giusto equilibrio dei prezzi.

Per poter fondare i prezzi sui costi, l'impresa deve conoscere con esattezza il costo di ognuno dei servizi.

2. La pressione fiscale

Con riferimento al sistema imprenditoriale italiano nella sua totalità, e dunque non limitandoci al settore del turismo, numerosi dati raccolti, ricerche e studi empirici mostrano una situazione allarmante per quanto riguarda la pressione fiscale cui sono sottoposte le nostre imprese.

Il peso della tassazione sulle imprese italiane è il più alto in Europa; se si calcola la percentuale delle tasse pagate dalle imprese sul gettito fiscale totale, l'Italia si piazza al primo posto (14%) davanti all'Olanda (13,1%) e al Belgio (12,2%).

Tra i nostri principali competitors, la Germania registra l'11,8%, la Spagna il 10,8%, la Francia e il Regno Unito il 10,6%; la media dei paesi dell'Unione è invece dello 11,4%¹⁴.

Altri dati dimostrano che le nostre imprese pagano ogni anno 98 miliardi di euro di tasse, portandosi al terzo posto dietro le aziende tedesche e francesi, che in termini assoluti versano più delle nostre (131 miliardi la Germania e quasi 104 miliardi la Francia), ma che contano rispettivamente 80 milioni e 66 milioni di abitanti rispetto ai 60 milioni di italiani¹⁵.

Uno studio condotto da Il Sole 24 Ore nell'anno 2015 ha altresì evidenziato come l'aliquota fiscale totale¹⁶ in Italia resta la più alta d'Europa: il carico fiscale complessivo (imposte sui redditi, imposte sui consumi, imposte sul lavoro e contributi obbligatori) per le imprese, misurato nell'anno d'imposta 2014 è risultato pari al 64,8%¹⁷ dei profitti commerciali; dato che può essere

14 Da L'Arena del 31/07/2016 “Tasse, le imprese italiane prime tra quelle europee”.

15 Da OPACT (Osservatorio Politico Ambiente Cultura Turismo), del 12/11/2016 “1-Tasse, Italia è quinta in Europa. In Francia la pressione fiscale più alta”.

16 In economia con aliquota fiscale totale (total tax rate) si intende l'aliquota che misura, in percentuale, la somma di tutte le imposte e contributi obbligatori a carico delle imprese e applicate ai profitti commerciali (ossia dopo la contabilizzazione di deduzioni consentite ed esenzioni), rispetto ai profitti commerciali complessivi.

17 A rilevare questo indicatore fiscale è il rapporto annuale di Banca Mondiale e PWC

confrontato con il 25,9% dell'Irlanda, il 28,8% della Svizzera, il 32% del Regno Unito, il 48,8% della Germania, il 50% della Spagna; persino la Francia, a dispetto del suo gigantesco apparato pubblico, sottrae meno risorse alle imprese (62,7% contro il nostro 64,8%). Per non parlare dei Paesi scandinavi, da sempre dipinti come patria delle tasse, che però hanno l'accortezza di non infierire sulle fonti della ricchezza: in Svezia il total tax rate è al 49,1%, in Finlandia e in Norvegia è addirittura sotto il 40 per cento.

Una indagine compiuta dall' ISNART nel 2013 ha cercato di individuare quali fossero le “zavorre per gli investimenti nel settore turistico”; da tale studio è emerso che “il livello troppo alto dei costi causati da adempimenti normativi” e “la complessità delle norme e il conseguente eccessivo numero di soggetti pubblici coinvolti” sono gli aspetti che pesano maggiormente. Tale indagine mostra come non si fanno nuovi investimenti e, dunque, non si crea nuova occupazione non per la crisi del mercato o per le incertezze sul futuro, ma perché il sistema pubblico, politica e burocrazia insieme hanno creato un contesto invivibile per l'attività economica.

È chiaro dunque che il problema fondamentale sta anzitutto nella complessità delle leggi e dei regolamenti; in quella “giungla normativa” che rende costosissimo e faticosissimo qualsiasi attività economica, che distrugge la produttività e scoraggia inevitabilmente non solo l'iniziativa imprenditoriale, ma anche il lavoro a tutti i livelli.

Per i suddetti motivi, negli ultimi anni il tema della tassazione sul turismo ha assunto un'importanza rilevante in particolar modo per il gettito derivante da questa tipologia di imposizione.

Al pari dell'introduzione di una tassa in altri settori dell'economia, quelle sul
“Paying taxes 2016”.

turismo devono essere implementate con particolare cautela. Molto spesso sono più gli effetti distorsivi e i costi generati dall'introduzione di una tassa turistica che non i benefici. L'effetto negativo della tassazione turistica non si esprime unicamente verso i turisti provenienti da altri paesi, le distorsioni provocate riguardano anche la popolazione nazionale. La tassazione del turismo colpisce, infatti, sia la distribuzione del reddito tra i residenti dei paesi ospitanti rispetto a quelli di origine dei turisti, che la distribuzione del reddito tra i residenti locali. Ci sono due modi in cui la tassazione può influenzare la distribuzione di reddito all'interno del paese ospitante. In primo luogo, parte dall'onere delle tasse ricade sui fornitori di beni e servizi, che spesso sono residenti locali, quindi, colpisce la distribuzione del reddito tra la popolazione locale. In secondo luogo, influenza i consumi di beni e servizi dei turisti nazionali: prodotti come alberghi e ristoranti sono consumati anche dai residenti locali. Maggiore sarà la domanda interna di questi servizi, maggiore sarà l'effetto distorsivo sulla distribuzione del reddito all'interno del paese (Quarto, 2013).

3. Le esternalità negative

Tassare il turismo sembra un'opzione attraente per i governi che affrontano crisi di bilancio e sollecitazioni per diminuire la pressione fiscale.

L'imposizione fiscale in ambito turistico viene giustificata spesso da considerazioni di politica economica (Gago, Labandeira, Picos, Rodriguez, 2006) e tassare il turismo pertanto significa: ottenere gettito fiscale; finanziare la fornitura di beni e servizi specifici; ripartire il carico fiscale tra soggetti che usufruiscono dei beni e servizi pubblici (turisti) e chi ne subisce i costi (popolazione locale); correggere le esternalità negative prodotte da turismo; trasferire ricchezza da una fascia di popolazione all'altra (Quarto, 2013).

Secondo tale impostazione tassare il turismo potrebbe rappresentare una soluzione sia per ridurre il carico fiscale in altri settori dell'economia sia uno strumento per raggiungere una maggiore pressione fiscale complessiva nel

paese scaricando l'onere sul turista/contribuente straniero; tale soluzione ovviamente non sarebbe ottimale in presenza di turismo internazionale in quanto il gettito ottenuto dalla tassa non potrebbe mai andare a compensare il “poco *appeal*” nel mercato internazionale generato dalla tassa stessa.

Tassare il turismo, tuttavia, risulta in molti casi assolutamente necessario e giustificato dai costi aggiuntivi che i fornitori di servizi si trovano ad affrontare per la presenza dei turisti, senza che essi contribuiscano adeguatamente alla compensazione dei costi legati a questi servizi (basti pensare a come nei periodi di alta stagione i depuratori delle acque siano tenuti agli “straordinari” a causa del notevole numero di villeggianti).

A questo fine mirano le tasse sul turismo volte ad internalizzare i costi derivanti dalle esternalità negative.

Per esternalità, secondo la teoria economica, si intende il danno o beneficio associato all'attività di produzione o di consumo il cui valore non è internalizzato nel prezzo di mercato.

Le esternalità possono essere positive o negative a seconda se: la presenza del turista determina un miglioramento della condizione della popolazione residente in un determinato luogo o, viceversa, un peggioramento/deterioramento di tale condizione.

Da sempre l'attività turistica opera in stretta simbiosi con l'ambiente circostante. Il concetto stesso di “valore turistico” è legato, fra le altre, alle caratteristiche ambientali della zona; la redditività del settore dipende principalmente dal mantenimento di un alto grado di attrattiva della località turistica. Considerando le dimensioni del settore turistico a livello globale, è inevitabile che il suo impatto comporti accanto a benefici economici e benessere, anche conseguenze negative di natura sociale, culturale ed ambientale, tanto più se l'attività turistica non viene adeguatamente sviluppata, pianificata e condotta nel giusto modo.

Generalmente una località frequentata da turisti offre una quantità di servizi superiore a quella che sarebbe necessaria per i soli residenti e, quasi per definizione, il turismo porta con sé una serie di problematiche che per l'appunto costituiscono esternalità negative.

Fra queste:

1. **sovrautilizzo delle risorse naturali e culturali** (nel caso di località marittime o montane è la risorsa stessa il fattore attrattivo della destinazione pertanto, il sovrautilizzo rischia di compromettere la destinazione turistica stessa);
2. **incremento ingiustificato del costo della vita** (le attività commerciali svolte in località turistiche applicano generalmente rincari nei prezzi dei prodotti venduti e, tali aumenti si ripercuotono anche nei confronti della popolazione locale che in cambio non ottiene alcun miglioramento nei beni o servizi acquisiti);
3. **congestione delle infrastrutture locali** (generalmente pensate per rispondere alla domanda locale, risultano essere il più delle volte insufficienti anche per la sola popolazione residente).

A queste, è possibile aggiungere: **inquinamento dell'aria e dell'acqua causato dalle strutture turistiche e dai trasporti; deturpamento paesaggistico dovuto alla costruzione di infrastrutture non sempre in armonia con l'ambiente; perdita dell'identità culturale dovuta alla eccessiva commercializzazione e modificazione dell'arte e dei modelli locali; inquinamento acustico.**

Il metodo generalmente previsto per contrastare le esternalità negative di tipo ambientale, si basa sull'introduzione delle imposte Pigouviane¹⁸.

L'introduzione di una tassa sul turismo di questo tipo provocherebbe da un lato l'aumento del prezzo dei prodotti turistici (con probabili effetti negativi sulla

¹⁸ L'imposta Pigouviana che, prende il nome dal suo inventore, l'economista inglese Arthur Cecil Pigou, è un tipo di imposta applicabile in presenza esternalità; queste imposte vengono spesso definite definite eco-tasse, tasse sull'inquinamento o pollution charges.

domanda), dall'altro migliorerebbe la qualità ambientale con un conseguente miglioramento della qualità del turismo sulla destinazione turistica.

Affinché ciò avvenga, è necessario che il gettito derivante dall'introduzione della tassa turistica, sia effettivamente impiegato nel finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

A tal fine, in Italia nel 2011, è stato emanato il Decreto legislativo n. 23/11, il quale stabilisce, all'articolo 4, 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 Comunale, un'**imposta di soggiorno** a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel proprio territorio.

Tale norma ha portato all'introduzione, in molti Comuni italiani, dell'imposta di soggiorno che sarà oggetto di specifica analisi nel prosieguo della trattazione.

In questa sede, invece, è possibile affrontare un altro tributo che rispetto all'imposta di soggiorno ha un contenuto più mirato ovvero l'**imposta di scopo comunale (ISCOP)**.

L'ISCOP è stata introdotta in Italia con la Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 e modificata dal Decreto Legislativo n. 23 del 14 marzo del 2011.

Il gettito di tale imposta potrebbe, in linea teorica, essere destinato alla realizzazione di servizi turistici in quanto ai sensi dell'art.1, comma 145, di suddetta legge, l'imposta *“deve essere destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di specifiche opere pubbliche individuate dai comuni”*.

Con la modifica attuata dal d. lgs. n. 23/2011 è stata riconosciuta la possibilità di finanziare l'intero ammontare della spesa per l'opera pubblica con il gettito dell'imposta, prevedendo altresì che la base imponibile su cui calcolare la

stessa fosse l'IMU e non più l'ICI.

La stessa legge all'art.1, comma 151, prevede che ***“nel caso di mancato inizio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo i comuni sono tenuti al rimborso dei versamenti effettuati dai contribuenti entro i due anni successivi”***.

In un mondo fatto di programmazione, competenza, lavoro, sacrificio e, in cui ognuno realmente rispondesse personalmente del proprio operato, una imposta del genere sarebbe un piccolo pezzo di un grande puzzle da incollare e incorniciare; sarebbe la regola e non l'eccezione; sarebbe la “normalità”.

Ovviamente questo non è il nostro mondo; pertanto è facile comprendere come limiti di legge così stringenti e vincolanti (è una delle pochissime ipotesi in cui si prevede un rimborso) abbiano determinato la quasi totale inapplicazione di tale imposta; ad oggi infatti i comuni che l'hanno applicata sono solo 20 e, dato il loro esiguo numero è possibile menzionarli: Caserta, Castellabate, Cesenatico, Lauro, Matelica, Melilli, Misano Adriatico, Morciano di Romagna, Morfasso, Nocera Terinese, Occhiobello, Pisa, Ponte di Legno, Posina, Povegliano Veronese, Rimini, Rivisondoli, Roccaraso, Soverato, Vignola.

CAPITOLO III

TASSE E IMPOSTE

SOMMARIO: PARTE GENERALE: 1. I tributi nel settore turistico. - 1.1. Definizione di tributo. PARTE SPECIALE - 2. IVA. - 2.1. I presupposti. - 2.2. Tipologie di operazioni IVA. - 2.3. I soggetti passivi. - 2.4. Le aliquote. - 2.5. La rivalsa e la detrazione. - 2.6. L'IVA in Europa. - 2.7. Analisi degli effetti derivanti dalla riduzione dell'aliquota IVA. - 2.8. Esempio di calcolo dell'IVA sul valore della produzione. - 2.9. Le operazioni accessorie. - 2.10. Affittacamere ed IVA. - 2.11. RTA ed IVA. - 3. IRES. - 3.1. Il calcolo della base imponibile (reddito imponibile). - 3.2. L'imposta lorda. - 3.3. L'imposta da versare: debito e credito IRES. - 4. IRPEF. - 5. IRAP. - 6. TARI. - 7. IMU e TASI. - 8. L'imposta di soggiorno. - 9. Altre imposte. - 10. SIAE.

PARTE GENERALE

1. I tributi nel settore turistico

La politica fiscale svolge un ruolo fondamentale nella competitività del sistema economico di un paese ed in particolare nel turismo. All'alta pressione fiscale che grava in generale su tutti i settori produttivi, vanno aggiunte tasse specifiche per il turismo che fanno incrementare il livello dei prezzi dei prodotti e dei servizi turistici, riducendo ancor più la competitività del settore. Alcuni studi dimostrano che nel settore del turismo si riscontrano alti livelli di elasticità della domanda rispetto al prezzo: basta un leggero aumento dei prezzi dei prodotti turistici (dovuto all'incremento di imposizione fiscale) di un paese, per perdere turisti che si rivolgono ad altre destinazioni più economiche. Gli interventi di politica economica dovrebbero tener conto delle potenzialità del settore turistico nella creazione di reddito e occupazione, indirizzando gli interventi per il settore verso una politica che accresca la competitività del settore e che sia attenta a ciò che accade nei paesi concorrenti (Quarto, 2013).

L'OMT¹⁹ (1998) ha rilevato l'esistenza di 40 tipologie di tasse sul turismo e considerando anche le tasse sull'ambiente strettamente legate al turismo, le tipologie di tasse arrivano a 45.

Gooroochurn e Sinclair nel 2003 hanno evidenziato come di queste tasse, 30 sono pagate direttamente dai turisti mentre 15 dalle imprese che operano nel settore turistico, mettendo in rilievo che fra le 30 tasse il cui costo è sostenuto direttamente dai turisti rientrano le tasse: di entrata nel territorio di destinazione, aeroportuali, per i porti, frontaliere, di soggiorno, per il noleggio di auto o di pullman e l'imposta sul valore aggiunto (IVA); mentre, fra le 15 tasse sostenute dalle imprese rientrano: la tassa per il carburante delle compagnie aeree, le tasse specifiche per le strutture ricettive, le tasse sui superalcolici per i ristoratori, le tasse sugli acquisti, le tasse addizionali per i pullman e le tasse ambientali.

L'analisi condotta è sicuramente corretta e valida tutt'ora; tuttavia il dato che negli ultimi anni ha maggiormente interessato/preoccupato gli operatori del settore riguarda l'altissimo livello di pressione fiscale presente in Italia.

“In Italia fare impresa è impossibile”; questa frase che è divenuta una costante negli ultimi anni ed alla quale è difficile controbattere, racchiude in se tutte le avversità e gli ostacoli cui le imprese giorno dopo giorno, di esercizio in esercizio, vanno incontro.

In precedenza si è osservato come la pressione fiscale sulla generalità delle imprese italiane sia pari al 64,8%, secondo quanto rilevato nel rapporto annuale di Banca mondiale e PWC “Paying taxes 2016”; nel prosieguo della trattazione, prendendo come modello un'impresa che opera nel settore turistico,

¹⁹ L'Organizzazione Mondiale del Turismo (UNWTO) è all'interno delle Nazioni Unite, l'agenzia specializzata che si occupa del coordinamento delle politiche turistiche e promuove lo sviluppo di un turismo responsabile e sostenibile.

si potrà osservare come la tassazione incida per oltre il 58% del profitto dell'impresa considerata.

Tale valore è determinato da una serie di imposte che, in modo diretto o indiretto, colpiscono indistintamente tutte le imprese basti pensare: all'**IVA** che, oltre ad avere una grande incidenza sul costo sostenuto dal turista ha, per gli operatori del settore, un'aliquota pari al 10%, fra le più alte d'Europa; all'**IRAP**, sulla cui legittimità Costituzionale si sta ancora discutendo²⁰ e l'accertata compatibilità con l'ordinamento Comunitario non appare del tutto convincente²¹, che ha un'incidenza altrettanto notevole non consentendo la deduzione di diversi costi; la **TARI** che, nell'eccesso di delega concesso ai Comuni, cui bisogna aggiungere la quasi totale assenza di regolamenti consoni e l'assenza di risultati utili dal punto di vista ambientale, costituisce ad oggi uno dei più grandi esborsi economici richiesti alle imprese.

A queste si aggiungono l'**IRES**, l'**IRPEF**, la **TASI** e l'**IMU** ove, con riferimento a quest'ultima, si fa notare che gli alberghi sono, al pari dei capannoni per le imprese appartenenti ad altri settori produttivi, beni strumentali allo svolgimento di attività di impresa, ma che tuttavia anche a causa della loro rendita catastale, non solo pagano un costo maggiore ma di tale esborso ne è prevista solo una parziale deduzione (20%) dalle imposte sui redditi.

A queste si affiancano **l'imposta di registro, l'imposta di bollo e le accise** nonché, fra gli altri costi che minano sempre più il campo impervio su cui operano gli operatori considerati, l'ulteriore pagamento effettuato nei confronti di una società che opera in regime di monopolio, costituito dai costi per i diritti **SIAE**.

Come se non bastassero queste entrate per sostenere le spese pubbliche statali e

20 Celebre è la nota sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale che ha riconosciuto, sotto vari aspetti, la legittimità costituzionale dell'IRAP.

21 La Corte di Giustizia UE, sez. Grande, con la sentenza n. C-475/03, del 03/10/2006, ha riconosciuto la compatibilità dell'IRAP con il sistema tributario Comunitario, poiché presenta caratteristiche che la distinguono dall'IVA e, dunque, non è in contrasto con l'art. 33, VI direttiva UE che stabilisce il divieto per gli Stati Membri di introdurre imposte sulla cifra d'affari, duplicando così il sistema IVA.

locali, il Legislatore italiano ha reintrodotto un'imposta che grava direttamente sui turisti: **l'imposta di soggiorno**.

Quest'ultima, nonostante il suo nobile intento, di fatto accresce una malsana concorrenza fra gli operatori turistici dislocati su tutto il territorio nazionale, diminuendone la competitività nell'ambiente comunitario.

1.1. Definizione di tributo

Il tributo è un prelievo fiscale posto in essere da un ente impositore nei confronti del contribuente ovvero, nei confronti di quel soggetto che a seconda del tipo di tributo ha mostrato capacità contributiva.

Il tributo, inoltre, non è altro che il “*genus*”, le cui “*species*” sono: imposte, tasse e contributi.

- **Imposta:** è un prelievo coattivo di ricchezza, obbligatorio e indipendente dalla fruizione di un servizio (controprestazione specifica da parte dell'ente che incassa il tributo); pagato dal contribuente in ragione della propria capacità contributiva è destinato al finanziamento di servizi pubblici indivisibili e dunque alla copertura della spesa pubblica; l'imposta può inoltre essere²²:
 - **diretta**²³: in cui il presupposto è una manifestazione diretta di ricchezza, sia quando è già esistente (patrimonio), sia quando viene generata (redditi);
 - **indiretta**²⁴: in cui il presupposto è una manifestazione indiretta di

22 Le imposte, possono ancora essere classificate in:

- **reali:** imposte sulla “res”, a prescindere dal soggetto cui il presupposto è riferibile
- **personali:** colpiscono il soggetto che ha mostrato capacità contributiva, tenendo generalmente conto anche delle condizioni familiari e sociali.

Le imposte inoltre, sulla base della variazione dell'aliquota si possono distinguere in:

- **proporzionali:** l'aliquota è costante e, dunque, l'imposta è proporzionale all'imponibile;
- **progressive:** l'aliquota aumenta all'aumentare dell'imponibile;
- **regressive:** l'aliquota decresce all'aumentare dell'imponibile.

23 Fra le imposte dirette si annoverano: **IRPEF, IRES, IRAP ed IMU**.

24 Fra le imposte indirette si annoverano: **accise, imposta di registro, imposta catastale, imposta ipotecaria, imposta di bollo, imposta sulle pubblicità, imposta sulle successioni e donazioni, imposta sugli intrattenimenti, imposta sul consumo e di**

ricchezza e, dunque, colpiscono la ricchezza nel momento in cui viene trasferita o consumata.

- **Tassa:** è un prelievo coattivo di ricchezza inteso come corrispettivo di un servizio o una prestazione reso dallo Stato (principio della controprestazione); il cittadino pertanto può decidere se avvalersi o meno di un servizio fornito dallo Stato e generalmente, l'ammontare della tassa non è correlato né al reddito di chi la paga, né al costo del servizio richiesto.
- **Contributi:** sono un prelievo coattivo di ricchezza che si attua tramite il pagamento di una somma di denaro versata per finanziare un servizio pubblico non richiesto direttamente dal contribuente (come il contributo di bonifica o di urbanizzazione); i contributi prevedono dunque sia l'obbligatorietà delle imposte, sia la corrispettività tipica delle tasse.

fabbricazione nonché, l'IVA.

PARTE SPECIALE

2. IVA

Il primo strumento da considerare è l'IVA, sia per il gettito acquisito dallo Stato, sia per l'incidenza diretta che ha sui turisti in quanto ne influenza direttamente le scelte essendo parte integrante del prezzo pagato dagli stessi.

L'imposta sul valore aggiunto (IVA), in vigore dal 1° gennaio 1973, è stata introdotta nel nostro sistema tributario con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Testo Unico), più volte modificato ed integrato allo scopo di adeguarne la disciplina alle successive direttive della Comunità Europea, fra cui la VI direttiva CEE del 1977 e seguenti.

L'IVA in Italia fu introdotta al posto della IGE (Imposta Generale sulle Entrate).

Ad oggi è la più importante imposta indiretta nel nostro Paese e, risulta essere fra le più applicate in particolar modo nel Mondo Occidentale dove, è in vigore in 68 Paesi Europei e non.

2.1 I presupposti

Ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/72 *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*.

L'art. 1 evidenzia sin da subito quali siano i presupposti dell'imposta:

- **presupposto oggettivo:** deve trattarsi di una cessione di beni o di una

- prestazione di servizi rientrante tra quelle previste dalla normativa;
- **presupposto soggettivo:** tali operazioni devono essere effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni;
 - **presupposto territoriale:** le operazioni devono essere effettuate all'interno dello Stato²⁵.

Il **presupposto oggettivo** viene esplicito dagli art. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/72.

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.P.R. n. 633/72, per **cessioni di beni** si intendono *“gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”*, il comma 2 prevede che *“costituiscono inoltre cessioni di beni: 1) le vendite con riserva di proprietà; 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti; 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;.....omissis”*.

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, DP.R. n.633/72, per **prestazioni di servizi** si intendono *“le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*, il comma 2 prevede inoltre che **se effettuate verso corrispettivo rientrano fra le prestazioni di servizi, fra le altre, anche le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili e le somministrazioni di alimenti e bevande.**

L'IVA è dunque un'imposta generale sui consumi, che colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico (valore aggiunto), a partire dalla produzione fino ad arrivare al consumo del bene o del servizio stesso; viene pertanto applicata sul prezzo del

25 Cit. Vizzini M. “IVA: definizione” (2014), www.professionisti.it

bene o sul corrispettivo del servizio.

Il **presupposto soggettivo** è invece esplicito dagli art. 4 e 5 del D.P.R. n.633/72.

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.P.R. n. 633/72, per **esercizio di imprese** “*si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile*”.

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.P.R. n. 633/72, per **esercizio di arti e professioni** si intende “*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse*”.

Con riferimento al **presupposto territoriale** si rileva, in linea generale, che esclusivamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Italia sono soggette ad IVA; la territorialità rappresenta dunque un presupposto, al pari di quello oggettivo e soggettivo, fondamentale per stabilire se una operazione è assoggettata ad IVA e dunque comporti il pagamento del tributo.

L'art. 7, comma 1 lett. a, D.P.R. n. 633/72 stabilisce che “*per «Stato» o «territorio dello Stato» si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano;*”.

Le prestazioni di servizi (nel nostro caso le prestazioni alberghiere o ricettive) si considerano effettuate nel territorio dello Stato, con conseguente assoggettabilità al tributo dei relativi corrispettivi quando rese da:

- soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso;
- soggetti ivi residenti, purché non abbiano stabilito il domicilio all'estero;
- stabili organizzazioni²⁶ in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

2.2. Tipologia di operazioni IVA

Le operazioni IVA si distinguono in: **operazioni in campo IVA** ed **operazioni fuori campo IVA (operazioni escluse)**.

Le **operazioni in campo IVA**, a loro volta, possono essere:

- **operazioni imponibili**: sono tutte quelle operazioni in cui sussistono tutti e tre i presupposti previsti dalla normativa tra cui: cessione di beni, prestazione di servizi, acquisti tra Stati UE (intra-UE), importazioni (da Paesi extra-UE), assimilate a cessioni di beni (es. cessioni a titolo gratuito, destinazione di beni al consumo personale dell'imprenditore), assimilate a prestazioni di servizi (es. somministrazione di alimenti e bevande);
- **operazioni non imponibili** (dette operazioni ad aliquota zero): sono quelle operazioni commerciali sprovviste di uno o più presupposti previsti dalla normativa di riferimento, come nel caso delle esportazioni. In questo caso manca il presupposto territoriale ma sorgono tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dalla normativa IVA;
- **operazioni esenti** (art.10): sono operazioni che non comportano il sorgere del debito d'imposta ma, come avviene per le altre operazioni

²⁶ La nozione di stabile organizzazione ricavata dalla Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (VI Direttiva) fa riferimento ad una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività (come nel caso di filiali o stabilimenti) e in cui vi sia una autonomia gestionale e contabile che, sul piano imprenditoriale, costituisce una entità economica operativa dotata di autonomia di gestione.

IIVA imponibili e non imponibili, determinano il campo di applicazione della imposta (comportano pertanto l'effettuazione di determinati adempimenti formali tra cui fatturazione e annotazione nei registri): prestazioni sanitarie, attività educative e culturali, alcune operazioni immobiliari, operazioni in oro, esercizio di giochi e scommesse, operazioni relative alla riscossione dei tributi, prestazione di mandato e mediazione. I motivi che giustificano le esenzioni IVA ai sensi dell'articolo 10 sono normalmente di carattere sociale (come nel caso delle prestazioni sanitarie) o, per ragioni di equilibrio della tassazione in quanto sono operazioni già soggette ad altri tributi. Il soggetto passivo IVA che realizza un'operazione esente IVA articolo 10 non può detrarre l'IVA sugli acquisti; di conseguenza, viene meno la neutralità del tributo, che diventa un costo vero e proprio.

Diverse dalle operazioni esenti (art. 10), sono le **operazioni escluse** (art. 15) ovvero fuori campo IVA, disciplinate dall'art. 15, D.P.R. n. 633/72 che dispone *"Non concorrono a formare la base imponibile : 1)le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente; 2) il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata; 3) le somme dovute a titolo di rimborso, delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate; 4) l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa; 5) le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto. Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'esecuzione del contratto"*; queste operazioni **non comportano obblighi di pagamento (sostanziali) né, obblighi formali (non concorrono alla formazione del volume di affari).**

2.3. I soggetti passivi

Ai sensi dell'art. 17, comma 1, D.P.R. n. 633/71 *“L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti dal titolo secondo”*; da ciò si deduce che soggetti passivi dell'imposta sono:

- **gli esercenti attività d'impresa** ovvero, secondo la nozione civilistica prevista dall'art. 2082 c.c., coloro che esercitano professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi; mentre secondo l'art. 4, comma 1, D.P.R. n. 633/71 *“Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 (imprenditore agricolo) e 2195 (imprenditori soggetti a registrazione) del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile”*;
- **gli esercenti arti e professioni** (lavoratori autonomi) ovvero, ex art. 5, D.P.R. n. 633/72, le persone fisiche/società semplici/associazioni senza personalità giuridica che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo; in ogni caso il comma 2 dell'art. 5 afferma che non rientrano in tale categoria le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Ai soggetti passivi (contribuenti di diritto) sono ricollegati una serie di obblighi, in particolar modo di natura formale, tra cui obbligo di apertura della

Partita IVA, di fatturazione, di effettuare la Dichiarazione Annuale oltre agli obblighi di natura dichiarativa tra cui la dichiarazione di inizio, variazione o cessazione dell'attività d'impresa.

Le **prestazioni turistico-ricettive**, invece, rientrano tra le operazioni per le quali **non c'è l'obbligo di emettere fattura**. Pertanto il prezzo di queste prestazioni si intende comprensivo di imposta; di conseguenza, quando il cliente chiede il conto, nell'emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino, il gestore non è obbligato a distinguere l'imponibile e l'IVA .

Quando il cliente invece richiede specificatamente la fattura, il gestore non deve aggiungere l'IVA al prezzo, ma deve scorporare da questo l'imposta che in esso è compresa .

2.4. Le aliquote

Ai sensi dell'art. 16, comma 1, D.P.R. n.633/72 *“L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del 20% della base imponibile dell'operazione”*.

In Italia, si sono susseguiti una serie di interventi da parte del Legislatore che hanno comportato un aumento dell'aliquota ordinaria al 21% fino al 1° Ottobre 2013, data in cui l'aliquota è arrivata al **22%**.

L'art. 40, comma 1-ter, del D.l. 98/2011 ha introdotto infatti la seguente importante, quanto discutibile, modifica *“A decorrere dal 1° ottobre 2013, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 21 per cento è rideterminata nella misura del 22 per cento”*.

Dal 1° Ottobre 1997, invece, con il D.L. n. 328/97, convertito con legge 29/11/1997, n. 410 e successivamente modificato dall'art. 6 D.L. n.138/2011, sono state ridotte il numero delle aliquote che da 4, sono passate a 3; pertanto vi è: **aliquota ordinaria al 22%, aliquota ridotta al 10% e aliquota super ridotta al 4%**.

Nella tabella A allegata al D.P.R. n.633/72 vengono indicati i beni e i servizi

che scontano l'aliquota del 4 e del 10%.

- **4%** per lo più generi di prima necessità tra cui pane, riso, pasta, farina latte fresco, burro, olio, frutta e verdura, formaggi e latticini;
- **10%** per lo più generi di largo consumo tra cui carni, birra, energia elettrica per uso domestico nonché le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive e le somministrazioni di alimenti e bevande.

Con riferimento specifico al **settore alberghiero**, le aliquote IVA sono così stabilite:

- **10%** è l'aliquota che colpisce le prestazioni di alloggio degli alberghi siano questi inquadrati nella categoria di alberghi di lusso o meno (n. 120, della tabella A, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: “prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e, successive modificazioni nonché prestazioni di maggiore comfort alberghiere rese a persone ricoverate in istituti sanitari”)²⁷.

Nel settore alberghiero, di ristorazione e ricettivo in genere, bisogna distinguere tra la vendita del bene (non consumato sul posto), operazione per cui si applicano le aliquote del 4, 10 o 22% a seconda del tipo di bene e, la somministrazione (il consumo sul posto) cui, in genere, si applica l'aliquota del 10% (a titolo esemplificativo, il liquore venduto in bottiglia sconta l'aliquota del 22% mentre quello somministrato al bar sconta l'aliquota del 10%)²⁸.

I servizi di intermediazione turistica, invece, non godono dell'IVA agevolata (ridotta) e sono soggette all'imposizione del 22%.

In questo caso, però, bisogna distinguere tra la vendita di interi pacchetti di

27 Cit. Dammacco M. “Le imprese alberghiere”, Maggioli Editore, 2016, pag. 231.

28 Cit. A.A.V.V. “Guida normativa per la gestione di campeggi e villaggi turistici”, Centro Italiano di Studi Superiori sul Turismo e sulla Promozione Turistica, 2012, pag. 108.

viaggio e l'attività di intermediazione delle agenzie di viaggio (o tour operator)²⁹.

Nel primo caso si applica il regime IVA, la cui disciplina è contenuta nell'art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972, ove si prevede che ***“Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e di turismo per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti (omissis) da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale, sono considerate come una prestazione di servizi unica”***.

Ai fini della determinazione dell'imposta, il comma 2 dello stesso articolo stabilisce che ***“il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta”***.

Ciò significa che la base imponibile deve essere determinata mediante il procedimento di detrazione **“base a base”**.

Tale procedimento prevede che la base imponibile sia calcolata attraverso la **differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e l'ammontare complessivo dei costi sostenuti dalla stessa agenzia per l'acquisto di beni e servizi erogati da terzi** che costituiscono il “pacchetto vacanza” venduto ai propri clienti; su tale differenza si applicherà l'aliquota IVA ordinaria del 22%.

Il particolare regime speciale **non si applica** qualora, ex art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972, ***“le suddette operazioni siano rese da agenzie di viaggio e turismo tramite mandatari, nonché (omissis) alle agenzie di viaggio e turismo che***

²⁹ Tra tour operator ed agenzie di viaggio, sebbene le due attività siano spesso assimilate, vi sono delle differenze: il tour operator si occupa dell'organizzazione di viaggi, soggiorni e pacchetti turistici i quali, possono essere venduti direttamente ai clienti oppure possono essere venduti tramite l'ausilio di intermediari, ovvero le agenzie viaggi; le agenzie di viaggio, invece, svolgono prettamente un'attività di intermediazione, vendendo servizi già organizzati da altri. Le differenze fra le due tipologie di operatori riguardano pertanto anche la responsabilità contrattuale che ne deriva (cfr. “Tour operator e agenzia viaggi: vediamo le differenze”, www.oldeconomy.org, del 06 agosto 2016).

agiscono in nome e per conto dei clienti”, ovvero in nome e per conto dei viaggiatori; tra queste operazioni rientrano le prenotazioni di viaggi ed alberghi o la vendita di biglietti aerei che, dunque, sono delle vere e proprie attività di intermediazione soggette pertanto al regime di detrazione IVA ordinario.

2.5. La rivalsa e la detrazione

L'IVA viene definita “imposta sui consumi **plurifase e neutrale**”.

Plurifase poiché applicata in ogni fase produttiva e/o distributiva; neutrale perché attraverso il sistema di detrazione e rivalsa, l'imposta grava completamente sul consumatore finale mentre per il soggetto passivo d'imposta (l'imprenditore ed il lavoratore autonomo) rimane neutrale.

Ai sensi dell'art. 18, comma 1, D.P.R. n. 633/72, ***“Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente”.***

Infatti il soggetto passivo d'imposta ovvero, colui che cede beni o servizi, può detrarre l'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione, dalla imposta addebitata (a titolo di rivalsa) agli acquirenti dei beni o committenti dei servizi prestati.

Secondo quanto stabilito dall'art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/72, ***“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”.***

L'IVA, pertanto, rappresenta **un costo solamente per i soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione** e quindi, in generale, per i consumatori finali.

Nell'imposta sul valore aggiunto occorre quindi distinguere il **contribuente di fatto** (consumatore finale), che pur non essendo soggetto passivo dell'imposta

stessa ne sopporta l'onere economico (è inciso dalla imposta) e il **contribuente di diritto** (generalmente un imprenditore) su cui gravano tutti gli obblighi del soggetto passivo d'imposta, ma per il quale l'imposta stessa è dal punto di vista economico neutrale.

La neutralità dell'imposta per il soggetto passivo costituisce sicuramente, da un punto di vista economico, un vantaggio non incidendo direttamente sullo stesso sotto forma di costo; tuttavia e, il dato non è da sottovalutare, ha una diretta incidenza sul consumatore finale e, nel nostro caso, sul turista.

La logica che ha portato il Legislatore italiano a prevedere l'aliquota del 4% per determinate categorie di beni e servizi è evidente: **la tutela dei consumi** di alcune tipologie di beni come per esempio i beni di prima necessità, prestazioni di servizi di utilità sociale ma anche talune tipologie di prestazioni di servizi come quelle nel settore edile limitatamente a quelle che interessano alcune tipologie di immobili e alcune condizioni soggettive (agevolazioni prima casa). Allo stesso modo si potrebbe tutelare un settore (quello turistico, ripetutamente e costantemente vessato) apportando delle modifiche (riduzioni) al normale regime IVA applicato al settore (un'analisi in tal senso è stata effettuata da Mara Manente e da Michele Zanette e, sarà oggetto di trattazione nel prosieguo).

Non considerando, in questa sede, la disciplina concernente lo scorporo dell'IVA dal prezzo pagato, se supponiamo che il costo per il soggiorno (per una settimana) in una camera d'hotel sia pari a 1000 €, il prezzo finale pagato dal villeggiante, essendo in Italia l'aliquota per questo tipo di servizi al 10%, sarà pari a 1100 €; se, inoltre, consideriamo un “villeggiante europeo” nel momento in cui debba effettuare la propria scelta di vacanza e, consideriamo che lo stesso non abbia alcuna preferenza in merito alla meta di destinazione, in tal caso a parità di offerta turistica, la sua scelta sarà determinata dal minor prezzo. Pertanto, il nostro “villeggiante europeo” preferirà la camera d'hotel in Olanda a 1060 € (aliquota al 6%), in Francia o Germania a 1070 € (7%) o in Polonia a 1080 € (8%).

2.6. L'IVA in Europa

L'aumento IVA al 22% posiziona l'Italia ai vertici della classifica europea della tassa sul valore aggiunto. L'Italia, tuttavia, non è il paese dove questa imposta indiretta è più alta, ci sono aliquote ad esempio del 24 e del 25% rispettivamente in Finlandia e Svezia, due economie del nord Europa dove all'alta imposizione fiscale si accompagna però un livello di servizi e welfare, per imprese e cittadini, imparagonabile a quello italiano. Grecia, Irlanda e Portogallo, economie di certo non fra le più floride, presentano un'aliquota ordinaria del 23%; l'Italia, con il 22% è a pari merito con la Slovenia. Proseguendo all'interno dei confini europei, incontriamo Belgio, Spagna e Olanda, al 21%, Austria, Estonia e Slovacchia, 20%, Francia, 19,6%, Germania, 19%, Cipro e Malta, 18%, Lussemburgo, 15%.

Fra i punti a favore dell'Italia si può inserire il fatto che è fra i pochi paesi ad avere un'**aliquota bassa sui generi alimentari (4%)**. Ad applicare tasse più basse sono solo la Gran Bretagna, che su alcuni alimentari non applica l'Iva (ma sugli altri tassa al 20%) e il Lussemburgo, dove su questi prodotti si paga il 3%.

La Francia vanta invece l'aliquota più bassa, al 2,1% su medicine, canone televisivo, quotidiani e periodici. I giornali hanno un'aliquota bassa anche in Italia, al 4%, così come in Spagna (4%) e in Lussemburgo al 3%. Quest'ultimo è il paese che fa pagare l'IVA più bassa, del 3%, sul maggior numero di prodotti: bevande non alcoliche, farmaci, abbigliamento per bambini, trasporti, bar, ristoranti, alberghi³⁰.

Una menzione particolare merita invece la **Croazia**. Qui l'imposta sul valore aggiunto prende il nome di PDV ed è stata introdotta nel 1998 ed è applicata

30 Tratto da www.pmi.it del 9 ottobre 2013 "L'IVA in Europa, Italia fra le più care: la classifica" di Barbara Weisz.

sulla fornitura di beni e servizi e all'atto di importazione secondo aliquote variabili. L'aliquota ordinaria è pari al 25% mentre quelle ridotte sono pari al 13% (in ambito turistico e ristorativo-ricettivo) o al 5 % (su alcuni beni di prima necessità).

Tuttavia è stata presentata una riforma fiscale che per il 2017 prevede l'aumento dell'IVA ridotta (quindi incidendo sul settore turistico) **dal 13 al 25%.**

La decisione di aumentare l'aliquota è figlia della non proprio rosea situazione in cui versa l'economia croata che, pertanto, ha visto nel turismo (settore molto rilevante per la stessa economia croata) il “pozzo da cui attingere” per risanare il bilancio statale.

La Croazia continua infatti a confermarsi una forte destinazione turistica offrendo moltissimo sia nei mesi estivi sia durante il resto dell'anno; in tale situazione, il mare croato potrebbe dunque “costare” molto di più per i turisti.

Si prevede che il malcontento sia destinato ad aumentare, alimentato dalle preoccupazioni che affliggono il settore (si teme infatti la chiusura degli alberghi o comunque un aumento delle tariffe oltre che una grande perdita di competitività con un'IVA così alta)³¹.

2.7. Analisi degli effetti derivanti dalla riduzione dell'aliquota IVA

L'analisi della situazione croata rende ben visibili quali siano gli effetti negativi generati sul turismo da un aumento della imposta sul valore aggiunto.

Ad un risultato diametralmente opposto porta invece l'analisi³² compiuta dal direttore del Ciset³³ Mara Manente e da Michele Zanette che, illustra gli

31 Tratto da “Il Mattino” del 2 novembre 2016 “Croazia, stangata sul turismo: aumenta l'IVA dal 13 al 25%”.

32 L'analisi è stata presentata alla XIV conferenza Ciset - Banca d'Italia intitolata “Il turismo in Italia nel 2012”.

33 Centro Internazionale Studi sull'Economia Turistica.

effetti di una possibile riduzione dell'IVA sul turismo.

In particolare, l'analisi simula gli effetti di una **riduzione dell'aliquota IVA dal 10 al 5% nel settore “Ricettività e pubblici servizi”**. L'ipotesi sottoposta a test consiste nel quantificare in che misura la riduzione dell'aliquota IVA sui servizi considerati, determini una riduzione del prezzo finale per i consumatori, un aumento del ricavo unitario per gli operatori e conseguentemente un aumento dell'attività turistica dovuta sia ad una crescita della domanda di turismo (in termini di maggiori presenze e maggiore spesa) sia dai maggiori investimenti che potranno essere effettuati dal settore. Questi effetti diretti della manovra generano a loro volta, a cascata, impatti macroeconomici sui livelli di occupazione e di valore aggiunto dell'intero sistema economico-produttivo nazionale. Inoltre, l'intervento di riduzione dell'aliquota IVA viene valutato nell'ottica di non alterare il vincolo di bilancio; pertanto, a fronte della perdita di gettito iniziale, si è misurato a quanto effettivamente ammonti tale contrazione, tenendo conto che all'incremento di attività e di reddito conseguenti alla manovra potrà corrispondere un aumento della base imponibile e dunque un maggiore gettito tributario sia per IVA che per altri tributi (IRPEF, IRES, IRAP, ecc.)

Per effetto della manovra simulata nell'analisi, il beneficio sull'intero sistema turistico nazionale si tradurrebbe in un **incremento del 4,4% dei consumi turistici**. Tale risultato tiene conto del fatto che **l'aumento delle presenze turistiche** dovuto alla riduzione dell'aliquota IVA non favorisce solamente un aumento della spesa nel ristretto comparto della ricettività e dei pubblici esercizi, il settore direttamente coinvolto dalla simulazione, ma **determina anche un aumento della domanda di altri beni di consumo**. Infatti, assumendo che il servizio turistico sia composto da un paniere di beni e servizi fra loro strettamente complementari, l'aumento delle presenze turistiche determina un uguale aumento percentuale della spesa in ogni bene del paniere.

Essendo l'intervento di politica fiscale simulato sotto la condizione che la manovra non debba alterare il vincolo di bilancio, è necessario ipotizzare quali potrebbero essere le modalità con cui viene finanziata la riduzione dell'IVA nel settore considerato. La manovra determinerebbe **una perdita iniziale di gettito IVA valutata in 2.434 milioni di euro**; questa perdita sarebbe, però solamente apparente poiché la manovra fiscale genera **un aumento delle presenze turistiche e quindi un aumento della spesa per consumi e investimenti**; ciò significa che ci si potrebbe attendere un aumento della base imponibile IVA complessiva e quindi un effetto positivo sul gettito di questo tributo. A ciò vanno aggiunte altre due considerazioni: la prima riguarda il fatto che la manovra determina effetti diretti ed indiretti sulle entrate fiscali non solo per quanto riguarda il gettito IVA, ma anche poiché **modifica il gettito di tutti gli altri tributi (fra cui ricordiamo l'IRAP, l'IRES e l'IRPEF) sia a livello erariale che locale**; la seconda considerazione riguarda la stima degli effetti sull'occupazione generati dall'incremento di attività turistica conseguente alla manovra; le elaborazioni effettuate nell'analisi indicano un aumento complessivo di quasi 100.000 unità (+3,8%)³⁴.

2.8. Esempio di calcolo dell'IVA sul valore della produzione

Tale analisi è volta a verificare come, concretamente, incida l'IVA sul costo direttamente sostenuto dal turista; pertanto, si adopererà il Conto Economico, relativo all'esercizio 2015, di una impresa alberghiera (XYZ S.r.l.) con sede in una regione del Sud Italia, attiva da oltre 20 anni nella gestione di villaggi turistici; si riporta di seguito l'estratto del Conto Economico relativo al valore della produzione.

³⁴ Tratta da www.ghnet.it del 29 maggio 2013, "Turismo e fiscalità. Effetti della riduzione dell'IVA sul turismo", di Mara Manente.

Conto Economico

	31-12-2015
Conto economico	
A) Valore della produzione:	
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	4.089.389
5) altri ricavi e proventi	
contributi in conto esercizio	7274.74
altri	98.448
Totale altri ricavi e proventi	105.723
Totale valore della produzione	4.195.112

Come si può notare dall'estratto del Conto Economico sopra riportato, i ricavi delle vendite e delle prestazioni sono pari a € 4.089.389; tale valore conseguito dall'impresa XYZ S.r.l. non coincide però con il ricavo lordo realmente riscosso dai clienti della stessa; a tale cifra, pertanto, è necessario aggiungere il 10% ovvero l'aliquota IVA prevista per la prestazione di servizi alberghieri.

Se il cliente è dunque il soggetto direttamente inciso dal pagamento del tributo, versando il 10% di € 4.089.389 ovvero € 371.762,63, tale valore è pertanto il gettito IVA incassato dallo Stato per un solo periodo di imposta dalla suddetta S.r.l..

Si può, pertanto, legittimamente affermare che, se solo l'IVA fosse al 5% o al 7% nel settore turistico, il costo sostenuto dai turisti sarebbe notevolmente inferiore (€ 194.732,80 se al 5% ed € 267.530,12 se al 7%); un risparmio questo che ridarebbe vitalità al settore turistico italiano nonché competitività alle imprese in ambito comunitario prima e internazionale dopo ove, si è già fatto notare, i diretti competitors stranieri adottano politiche fiscali meno “opprimenti”.

Va tuttavia considerato che una siffatta riduzione dell'aliquota IVA sicuramente diminuirebbe, almeno nel breve periodo, il gettito fiscale ottenuto dallo Stato; ma, è altrettanto lecito prevedere (se non affermare)³⁵ che, nel lungo periodo, i

³⁵ Come nell'analisi precedentemente affrontata, compiuta da Mara Manente e Michele Zanette.

consumi aumenterebbero (come conseguenza della riduzione del livello dei prezzi), allargando così la base imponibile da cui deriverebbe, consequenzialmente, un considerevole aumento del gettito fiscale statale.

In Italia tuttavia una politica fiscale siffatta non è mai stata adottata e, al contrario, si è assistito nel corso degli anni ad un costante e progressivo aumento³⁶ dell'aliquota IVA (ordinaria); basti ricordare che nel 1973, data in cui è stata introdotta l'IVA, l'aliquota era del 12%; nel 1977 è salita al 14%; nel 1980 al 15%; nel 1982 al 18%; nel 1988 al 19%; nel 1997 al 20%; nel 2011 al 21% e, con l'ultimo incremento datato ottobre 2013, al 22%.

2.9. Le operazioni accessorie

Meritano una menzione particolare le **operazioni accessorie**, ovvero le cessioni e prestazioni accessorie.

L'art. 12, D.P.R. n. 633/72 stabilisce che *“Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile”*.

Stando alla lettera dell'articolo 12 le operazioni accessorie si caratterizzano per la circostanza di **seguire lo stesso trattamento IVA previsto per l'operazione principale**.

Il principio di accessorietà tuttavia non è sempre di facile individuazione, in particolar modo con riferimento ad operazioni principali ed accessorie di diversa natura. A tal proposito sono stati forniti numerosi chiarimenti dal

³⁶ Una sola eccezione a tale prassi seguita dal Legislatore italiano riguarda un unico caso di diminuzione (tra l'altro molto breve) che ha portato l'aliquota IVA dal 15 al 14% nei mesi tra il 1° novembre 1980 al 1° gennaio 1981.

Ministero delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate.

Nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 167/E del 1° agosto 2003 si afferma che *“perché si delinei un rapporto di accessorietà tra due prestazioni è necessario che la prestazione accessoria sia posta in essere dal medesimo soggetto che realizza l'operazione principale e che non costituisca per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”*³⁷e, nella Risoluzione Ministeriale 11 febbraio 1998, n. 6/E si afferma che affinché vi sia un rapporto di accessorietà, è necessario che vi sia *“la convergenza di tutte le prestazioni nella realizzazione di un unico obiettivo”*.

Queste risoluzioni, forniscono la prova che affinché si possa parlare di prestazioni/servizi accessori è necessario che vi sia una **prestazione principale da cui l'accessoria non può prescindere** e, solo in tal caso, si potrebbe applicare all'operazione accessoria la stessa aliquota prevista per l'operazione principale; **il servizio accessorio dunque non esisterebbe in assenza del servizio principale**.

Questi chiarimenti risultano utili per comprendere quale sia il regime IVA applicabile ai servizi turistici accessori.

Coloro che gestiscono strutture turistiche come per esempio hotel o RTA, forniscono oltre ai tradizionali servizi alberghieri (pernottamento, ristorazione, servizio biancheria, animazione, ecc.), anche una combinazione di altri servizi *“special”*, normalmente a pagamento, su richiesta esplicita del cliente.

Questi servizi fra i quali a titolo esemplificativo possono rientrare: gite ed escursioni nelle località limitrofe, lezioni di equitazione, paraflly, lezioni private di tennis o tiro con l'arco, sono generalmente poste in essere da soggetti/società terzi ed esterni rispetto al prestatore del servizio alberghiero. Tali attività,

³⁷ In tal senso anche sentenza Corte di giustizia 25 febbraio 1999, causa C-349/96 e, risoluzione Agenzia delle Entrate n. 230 del 15 luglio 2002; in quest'ultima si ribadisce che **“quelle accessorie hanno la funzione di integrare, completare o rendere possibile la prestazione principale”**.

sebbene siano effettuate per il tramite dell'albergatore, non possono in alcun modo essere considerate come prestazioni accessorie, in quanto manca completamente il nesso di accessorietà che comporterebbe l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% e pertanto, essendo operazioni autonome, saranno soggette all'aliquota IVA del 22% non essendo in tal caso operazioni assoggettabili alle aliquote ridotte³⁸.

2.10. Affittacamere ed IVA

Come precedentemente visto nel paragrafo dedicato alla attività di affittacamere, si è analizzata tale attività nella duplice ipotesi di attività svolta in modo occasionale ed attività svolta in modo professionale.

Si è visto come nel primo caso l'attività sia fuori dal campo IVA mentre, nel secondo caso, essendo tale attività qualificata come vera e propria attività di impresa, sia assoggettabile per intero alla disciplina IVA con conseguente apertura della partita IVA ed applicazione dell'aliquota del 10% sulle fatture emesse e dunque sui servizi erogati.

In questa sede si riporta prima la Risoluzione del 14 dicembre 1998, n.180/E dell'ormai soppresso Dipartimento delle Entrate che, in virtù dell'occasionalità dell'esercizio dell'attività di affittacamere, escludeva l'attività dal campo di applicazione dell'IVA e, successivamente si riporta la risposta del Ministero delle Finanze datata 1 luglio 1999 alla interrogazione n. 3-01554 in cui ha dichiarato che, **qualora gli affittacamere lochino abitualmente appartamenti e camere mobiliate, debbano essere assoggettati ad IVA.**

-Risoluzione del 14 dicembre 1998, n. 180/E:

³⁸ In tal senso anche www.omniaconsulting.it “Il trattamento IVA dei servizi turistici offerti da un complesso alberghiero” di David Davide in cui vengono considerati <<le lezioni di tennis fornite da una scuola riconosciuta dalla F.I.T. E i trasporti effettuati da un'impresa privata>>.

<<L'insieme delle caratteristiche delineate si ritiene che evidenzi, in linea generale, la carenza di professionalità nell'esercizio del servizio di fornitura di "alloggio e prima colazione", ricavabile, oltre che dalla dizione letterale della disposizione recata dall'art. 8 della legge regionale, dallo spirito stesso della legge che posiziona, sotto il profilo amministrativo, l'attività in questione al limite tra l'ospitalità volontaria e l'ospitalità imprenditoriale. In particolare, la compresenza del titolare e degli ospiti nelle unità immobiliari messe a disposizione lasciano intendere che l'attività non rientra tra quelle di sfruttamento dell'immobile per fini commerciali, essendo questo destinato principalmente a soddisfare le esigenze abitative di coloro che offrono ospitalità. E', altresì, da ritenere che rientrino nella normale conduzione e manutenzione dell'immobile i servizi di pulizia delle stanze e di prima colazione, forniti unitamente alla messa a disposizione dei locali, resi in assenza di autorizzazioni sanitarie e senza l'impiego di particolari strumentazioni tecniche ma avvalendosi della normale organizzazione familiare. Infine, anche se non assume in se valore decisivo, nel contesto normativo delineato, appare rilevante il fatto che l'esercizio dell'attività in questione non e' subordinato al rilascio di autorizzazioni amministrative, diversamente da quanto previsto per l'esercizio delle altre strutture ricettive disciplinate dalla medesima legge regionale. In relazione alla disciplina fiscale applicabile ai fini dell'IVA, si fa presente che il presupposto soggettivo di imponibilità al tributo sussiste qualora le prestazioni di servizi siano non occasionali e cioè rientranti in un'attività esercitata per professione abituale. Pertanto, il carattere saltuario dell'attività di fornitura di "alloggio e prima colazione", che si identifica, sostanzialmente con quello della occasionalità, ne consente in, via generale, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA. Ciò sempre che, ovviamente, tale attività, anche se esercitata periodicamente, non sia svolta in modo sistematico, con un carattere di stabilità, evidenziando una opportuna organizzazione di mezzi che è indice della professionalità

dell'esercizio dell'attività stessa. Le attività economiche che danno luogo a ricavi aventi un certo carattere di stabilità sono, infatti, attratte nella sfera impositiva dell'IVA ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 citato, attuativo dell'articolo 4, comma 2 della VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977 >>.

-Risposta del 1° luglio 1999:

<<Invero, le attività economiche che danno luogo a ricavi “aventi un certo carattere di stabilità” sono attratte (ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972) nella sfera impositiva dell'IVA, attesa la necessità di adeguamento alla previsione (di cui all'articolo 4, comma 2) della VI Direttiva CEE (n. 77/388 del 17 maggio 1977), in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativi alle imposte sulla cifra di affari>>.

Dalla Risoluzione e dalla Risposta, deriva l'attuale doppia previsione sugli affittacamere i quali sono **assoggettabili o meno all'IVA sulla base della professionalità o meno dell'attività svolta.**

2.11. RTA ed IVA

Ai sensi dell'art. 9, comma 5, cod. tur. “*Le residenze turistico alberghiere (RTA) o, alberghi residenziali, sono esercizi ricettivi aperti al pubblico, a gestione unitaria, ubicate in uno o più stabili o parti di stabili, che offrono alloggio e servizi accessori in unità abitative arredate, costituite da uno o più locali, dotate di servizio autonomo di cucina” ed aventi accessi indipendenti in ambiti condominiali o pubblici*³⁹.

39 “Ed aventi accessi indipendenti in ambiti condominiali o pubblici”: la frase è stata aggiunta

Le RTA, pertanto, sono costituite da unità abitative, aree condominiali e di aree, ambienti e locali di ricevimento alberghiero destinati ai servizi comuni.

Con riferimento alle singole unità abitative, si evidenzia che queste vengono generalmente censite nella Categoria A del catasto (immobili a destinazione ordinaria) ed in particolar modo in A/2 (abitazioni di tipo civile) o in A/7 (abitazioni in villini) mentre, le aree condominiali e i locali di ricevimento alberghiero, nella Categoria D/2 del catasto (alberghi e pensioni con fini di lucro) dunque, fra gli immobili a destinazione speciale.

L'intero complesso immobiliare è invece destinato interamente alla prestazione del servizio turistico e dunque, alle più specifiche prestazioni di alloggio in strutture ricettive ai sensi del n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

Per comprendere al meglio quale sia il regime IVA applicato in riferimento a tale tipologia ricettiva è opportuno procedere *step by step*, considerando i diversi momenti in cui avviene la cessione del bene (unità abitativa) e la prestazione del servizio (alberghiero), sia dell'intero complesso, sia delle singole unità che lo costituiscono⁴⁰:

- **Costruzione dell'intero complesso immobiliare (contratto di appalto):**

Applicazione IVA ordinaria al 22%; tuttavia essendo l'intero complesso costituito da parti a destinazione abitativa e parti a destinazione non abitativa sarà applicabile l'**aliquota ridotta del 10%** (solo qualora risultino rispettate le proporzioni tra unità abitative ed uffici e negozi richieste per gli edifici “Tupini⁴¹”);

alla definizione fornita dal codice del turismo di residenze turistico alberghiere, nella Risoluzione n. 8/E dell'Agenzia delle Entrate.

40 Importanti chiarimenti sulla materia sono stati formulati dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 8/E

41 Si fa riferimento alla Legge del 2 luglio, n. 408 del 1949 che, all'articolo 13, comma 1, dispone “Le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il

- **Cessione delle unità abitative (A) e delle parti comuni (D) (trasferimento della proprietà dell'intero complesso):**
 - la **cessione delle unità abitative** (censite nel gruppo A) è operazione **esente da IVA** (ex art. 10, n. 8bis, D.P.R. n. 633/1972);
 - la **cessione delle parti comuni** (censite nel gruppo D/2) è operazione **esente da IVA** se effettuata dall'**impresa non costruttrice**; se è effettuata dall'**impresa costruttrice** è, invece, **imponibile ad IVA** con aliquota ordinaria al **22%**;
- **Locazione delle singole unità abitative⁴²:**

la locazione ad uso turistico è assoggettata ad **IVA** con aliquota ridotta al **10%**.

Il regime IVA applicato è dunque differenziato in base all'operazione svolta sulle RTA.

3. IRES

L'imposta sul reddito delle società (IRES), è disciplinata dal D.P.R. n. 917/86 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) e, precisamente nel Titolo II.

carattere di abitazione di lusso, la cui costruzione sia iniziata entro il 31 dicembre 1953 ed ultimata entro il biennio successivo all'inizio, saranno esenti per venticinque anni dall'imposta sui fabbricati e relative sovraimposte dalla data della dichiarazione di abitabilità"; l'articolo è stato poi modificato dal D.L. 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 febbraio 1968, n. 26, disponendo (con l'art. 5, comma 1) che "L'obbligo della ultimazione del fabbricato entro il biennio dall'inizio dei lavori di costruzione di cui agli articoli 13 e seguenti della legge 2 luglio 1949, n. 408 deve intendersi abolito, anche ai fini dell'applicazione dei benefici tributari in materia di tasse e imposte indirette sugli affari, con l'entrata in vigore della legge 2 febbraio 1960, n. 35".

⁴² Una autonoma locazione delle aree comuni (fabbricati ed aree rientranti nel gruppo D/2) è invece impensabile nel settore turistico dove, pertanto, il turista/locatario pagherà sempre un canone con aliquota ridotta al 10%.

L' IRES, è stata istituita con il decreto legislativo n. 344/2003 ed è entrata in vigore dal primo gennaio 2004, andando a sostituire l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)⁴³ per avvicinare quanto più la normativa italiana alla normativa degli altri Stati dell'Unione Europea

L' IRES è una **imposta proporzionale che colpisce il reddito complessivo netto** delle società di capitali e degli enti collettivi in genere, con aliquota del **27,5%** che, a decorrere dal 2017 è ridotta al **24%** secondo quanto previsto dalla Legge di Stabilità del 2016 (comma 61 Legge 208/2015).

Ai sensi dell'art. 72, T.U.I.R. *“Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il **possesso dei redditi in denaro o in natura** rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6”* dove, l'art. 6, comma 1, TUIR, prevede che *“I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi”*.

L'art. 73, TUIR, individua i **soggetti passivi IRES** ovvero:

- **Società di capitali** (s.p.a.; s.a.p.a.; s.r.l.), **società cooperative e di mutua assicurazione residenti** nel territorio dello Stato;
- **enti pubblici ed enti privati**, diversi dalle società, nonché i **trust**, **residenti** nel territorio dello Stato che hanno, come oggetto **esclusivo o principale**, l'esercizio di **attività commerciale**;
- **enti pubblici ed enti privati**, diversi dalle società, nonché i **trust**, **residenti** nel territorio dello Stato, che **non hanno come oggetto l'esercizio di attività commerciale**;
- **società ed enti di qualsiasi tipo**, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, **non residenti** nel territorio dello Stato.

⁴³ Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche; era una imposta diretta, personale e proporzionale, introdotta con il D.P.R. n.598/1973, confluito successivamente nel T.U.I.R. E, successivamente abrogata dal D.Lgs. n. 344/2003 che ha introdotto l'IRES. L'IRPEG colpiva tutti i redditi prodotti dalle persone giuridiche, residenti e non residenti, con aliquota costante al 37%.

Ai fini dell'assoggettabilità IRES, elemento fondamentale è la **residenza** in Italia.

A tal proposito si ritengono residenti in Italia i soggetti passivi IRES che per la **maggior parte del periodo d'imposta**, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Inoltre, vi sono delle presunzioni legali di residenza nel caso in cui la società sia controllata da soggetti residenti o, se il consiglio di amministrazione di una società sia composto prevalentemente da soggetti residenti.

Inoltre, se per i soggetti residenti, l'IRES si applica su tutti i redditi indipendentemente dal luogo di produzione (*worldwide taxation*), per i soggetti non residenti è imponibile il solo reddito prodotto in Italia⁴⁴.

Ai sensi dell'art. 83, comma 1, TUIR, *“Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”*.

Quanto disposto dall'articolo 83, si sostanzia nel cosiddetto **sistema di derivazione del reddito fiscale dal reddito civilistico (reddito di bilancio)**.

Giova ricordare che se il reddito di bilancio esprime il risultato economico conseguito dall'impresa, derivante dalla contrapposizione dei costi e dei ricavi conseguiti nell'esercizio, **il reddito fiscale, da cui scaturisce il reddito imponibile IRES, è il risultato delle variazioni fiscali applicate al conto economico**; fra tali variazioni, previste dal TUIR, si ricorda: il principio di competenza economica⁴⁵, il principio della certezza e della oggettiva

44 Cit. “Ires: I soggetti passivi e residenza”, www.01net.it del 22 novembre 2009.

45 In base al quale:

- i proventi e gli oneri di competenza dell'esercizio devono essere rilevati contabilmente nell'esercizio cui tali eventi si riferiscono (non in quello in cui si concretizzano i relativi incassi e pagamenti ovvero non secondo il principio di cassa);
- i ricavi devono essere imputati quando avviene lo scambio con terzi;

determinabilità⁴⁶ e il principio dell'imputazione al conto economico (previa imputazione)⁴⁷.

In tal modo, vi sono alcune variazioni fiscali che, possono determinare un aumento del reddito imponibile e, di conseguenza il pagamento di una imposta maggiore; è il caso dei beni merce che, se assegnati ai soci, destinati all'autoconsumo dell'imprenditore o a finalità estranee all'attività d'impresa, vengono considerati come ricavi e pertanto sono inseriti fra i valori positivi della produzione determinando un aumento dell'imponibile.

L'IRES, pertanto, colpisce direttamente il reddito d'impresa (**differenza tra valore e costi della produzione, ovvero A-B delle voci del conto economico**) prodotto dalle società e, essendo un'imposta di tipo proporzionale (l'aliquota nel 2017 è del 24%), la percentuale di tassazione resta costante al crescere del reddito.

Ai fini di una migliore comprensione risulta utile fare degli esempi in merito al calcolo dell'IRES (prendendo in considerazione vari elementi ed ipotesi che realmente si presentano all'interno delle società nella redazione del bilancio di esercizio), osservando di conseguenza quale sia la diretta incidenza sugli utili di una società che opera nel settore turistico.

3.1. Il calcolo della base imponibile (reddito imponibile)

La base imponibile (IRES) è il **reddito d'impresa** ovvero il risultato della differenza tra ricavi e costi (**A-B**).

- i costi sono rilevati quando realizzano i ricavi che contribuiscono a produrre, secondo il principio di correlazione costi-ricavi (es. nella cessione di beni mobili, i corrispettivi si intendono conseguiti alla data di consegna; nelle prestazione di servizi, i ricavi sono da imputare all'esercizio nel quale è ultimata la prestazione).

46 In base al quale: i costi, sono deducibili solo se certi nell'*an* e, determinabili nel *quantum*; se non sono certi o determinabili, non sono deducibili nell'esercizio di competenza, ma negli esercizi successivi, quando diventeranno certi e quantificabili sulla base di criteri oggettivi.

47 In base al quale: sono deducibili solo quei costi imputati a conto economico.

In virtù del **principio di competenza**, eventuali ricavi o costi conseguiti o sostenuti nell'esercizio ma, di competenza -per l'appunto- di esercizi successivi, saranno portati in aumento o in riduzione dei ricavi o dei costi.

Considerando un'impresa turistica che nell'anno 2015 ha conseguito € 500.000 di ricavi (di cui però € 50.000 sono ricavi del 2016) ed € 200.000 di costi (di cui però € 10.000 sono costi del 2016), il calcolo del reddito imponibile (A-B) si ottiene effettuando delle variazioni, ovvero:

$$500.000 - 50.000 - 200.000 + 10.000 = 260.000$$

Questo perché € 50.000 (del 2016), sebbene siano stati riscossi, sono di competenza dell'esercizio successivo e, pertanto, vengono sottratti ai ricavi 2015, determinando di conseguenza una riduzione del reddito imponibile; € 10.000 (del 2016), invece, sebbene siano stati pagati nel 2015, sono di competenza del 2016 e, di conseguenza non sono un costo per il 2015 pertanto, vengono sommati ai ricavi determinando un aumento dell'imponibile e dell'imposta.

3.2. L'imposta lorda

Rimanendo all'esempio precedente, il calcolo dell'imposta lorda avviene applicando l'aliquota IRES, del 24%, al reddito imponibile, ovvero:

$$€ 260.000 \times 24/100 = € 62.400$$

3.3. L'imposta da versare: debito e credito IRES

L'imposta da versare si ottiene sottraendo all'imposta lorda eventuali detrazioni d'imposta e ritenute subite o crediti d'imposta e acconti versati.

Continuando con l'esempio precedente, se l'IRES lorda è pari a € 62.400 e, le ritenute subite sono pari a € 30.000 e, le detrazioni d'imposta ammontano a 10.000 €, l'imposta da versare sarà pari a:

$$62.000 - 30.000 - 10.000 = 22.400$$

(costituiscono un debito IRES che dovrà essere versato);

mentre, nel caso in cui l'IRES lorda sia sempre pari a € 62.400 e l'impresa

turistica vanta un credito (derivante dagli esercizi precedenti) di € 15.000 e siano stati versati anche degli acconti pari a € 50.000, allora l'imposta sarà pari a:

$$62.400 - 15.000 - 50.000 = - 2.600$$

(essendo il risultato negativo, nell'esercizio successivo l'impresa turistica vanterà un credito IRES pari a tale ammontare).

A titolo esemplificativo, si riporta la voce IRES che compare alla lettera 22 (imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite, anticipate) del conto economico analitico della XYZ S.r.l. (già presa in considerazione per il calcolo dell'IVA), relativa all'imposta pagata nell'esercizio 2015:

CONTO ECONOMICO			
		COSTI	
Conto	Descrizione	Saldo al	31/12/2015
837005	IRES		5.463,20

4. IRPEF

L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) è stata introdotta in Italia nel 1974 con il D.P.R. n. 597 del 29 settembre 1973 e, successivamente, l'intera

disciplina, più volte modificata, è stata inserita nel D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 ovvero nel testo unico delle imposte sui redditi (TUIR).

L' IRPEF è un'imposta **diretta, personale e progressiva** il cui presupposto è il **possesso di redditi in denaro o in natura** rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 del TUIR ovvero:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi di impresa;
- redditi diversi.

Il reddito tassato è dato dalla somma algebrica dei singoli redditi percepiti dal contribuente.

Per sapere a quanto ammonta l'imposta complessiva da versare, si applica un'aliquota di riferimento; calcolata in percentuale, l'aliquota IRPEF varia in base allo scaglione di reddito in cui si rientra.

Le aliquote per scaglioni di reddito sono previste dall'art. 11, comma 1, TUIR, secondo cui:

- a) fino a 15.000 euro, **23%**;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, **27%**;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, **38%**;
- d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, **41%**;
- e) oltre 75.000 euro, **43%**.

Ai fini della nostra trattazione, bisogna considerare la circostanza che l'attività turistico-ricettiva viene generalmente svolta da società (in particolar modo società di capitali) di medio-grandi dimensioni titolari, a titolo esemplificativo, di alberghi o villaggi turistici. Il reddito di tali imprese è pertanto generalmente tassato sulla base delle norme previste per l'IRES.

Ciononostante, bisogna considerare l'alternatività sussistente tra IRES ed IRPEF, in particolar modo considerando l'ipotesi in cui un'attività di tipo turistico viene svolta da ditte/imprese individuali e società di persone diverse dalla società semplice (S.n.c. e S.a.s.), i cui redditi d'impresa sono soggetti ad IRPEF.

Rientrano, in linea di massima, in questa categoria le agenzie di viaggio o i tour operator, i piccoli albergatori ed ancora coloro che gestiscono bed and breakfast a conduzione familiare.

I redditi tassati, saranno, a seconda dei casi, i redditi d'impresa o i redditi diversi o, nel caso in cui l'attività venga svolta in modo occasionale i redditi fondiari e pertanto l'esercente l'attività dovrà versare l'imposta solo sulla rendita catastale, seguendo in ogni caso le aliquote previste per scaglioni di reddito in ambito IRPEF.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche, essendo proporzionale e progressiva determina un esborso maggiore quanto più alto sia il reddito conseguito.

A tal proposito giova soffermarsi sulla Legge di bilancio del 2017 che ha introdotto l'**IRI** ovvero l'**imposta sul reddito imprenditoriale**.

La novità introdotta prevede che l'aliquota progressiva IRPEF che varia oggi dal 23% al 43%, sarà sostituita dall'imposta sul reddito imprenditoriale ad **aliquota unica**. L'IRI al **24%** sarà applicata alle società di persone, ai professionisti, ai lavoratori autonomi ed agli artigiani.

Con tale riforma, si introduce il sistema del doppio binario in base al quale, l'IRI al 24% sarà applicata esclusivamente ai redditi lasciati e reinvestiti in azienda, favorendo in tal modo la capitalizzazione delle imprese (tassando in modo più leggero gli utili non prelevati), mentre per la parte degli utili prelevati dal professionista o dal piccolo imprenditore verranno applicate le normali aliquote IRPEF.

5. IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è stata istituita con il D.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 andando a sostituire l'imposta comunale per

l'esercizio di arti e professioni (ICIAP), l'imposta locale sui redditi (ILOR), l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, la tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero della partita IVA e il contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi.

L'art. 15, D.lgs. n. 446/1997 prevede che l'imposta sia di spettanza della regione nel cui territorio è realizzato il valore della produzione netta; questo in quanto l'istituzione dell'imposta venne correlata alla previsione di destinare il 90% del gettito ottenuto al finanziamento del Fondo sanitario nazionale

Ai sensi dell'art. 2, D.lgs. n. 446/1997 “***Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi***”; mentre il successivo articolo 3, individua i **soggetti passivi** ovvero:

- società di capitali;
- enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale;
- amministrazioni pubbliche;
- enti non commerciali residenti;
- società ed enti non residenti
- società in nome collettivo e società in accomandita semplice;
- persone fisiche esercenti attività commerciali;
- produttori agricoli.

Non sono, invece, soggetti passivi:

- organismi di investimento collettivo (OICR);
- fondi pensione;
- gruppi economici di interesse europeo (GEIE).

Per il calcolo della **base imponibile**, ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.lgs. n. 446/1997, “***L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione***”.

Ai fini della determinazione del valore della produzione netta, sebbene vi siano

delle differenze a seconda dei soggetti passivi⁴⁸, in linea generale (secondo quanto stabilito dall'art. 5 in riferimento alle società di capitali e agli enti commerciali), tale valore è dato dal **reddito risultante dal conto economico** ovvero dalla **differenza tra valori e costi della produzione (A-B)**, con **esclusione** di alcune voci tra cui:

- **costi per il personale** (salari e stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili, altri costi);
- **svalutazioni delle immobilizzazioni**;
- **accantonamenti per rischi ed altri accantonamenti**;
- l'imposta comunale sugli immobili di cui al D.l. n. 504/1992 (ora **IMU**).

Ai fini della determinazione dell'imposta, ex art. 16, D.lgs. n. 446/1997, al valore della produzione netta si applica l'**aliquota del 3,9%**; le regioni possono altresì modificare l'aliquota di non oltre un punto percentuale.

L'IRAP, si caratterizza, dunque, per avere una base imponibile molto ampia grazie alla notevole entità di attività assoggettate nonché, nonostante l'aliquota sia molto bassa, un reddito imponibile particolarmente alto come conseguenza della non deducibilità di svariati costi sostenuti nell'esercizio delle attività produttive.

Stando a quanto previsto dalla Legge, emerge che l'IRAP non è una imposta sul reddito, ma sul **valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate** ovvero, secondo quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 156/2001⁴⁹, *<<il valore aggiunto prodotto altro non è che la*

⁴⁸ Per le **società di persone** e le **imprese individuali** la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione dei beni strumentali (ex art. 5bis) mentre, per le **persone fisiche**, le **società semplici** e quelle ad esse equiparate, **esercenti arti e professioni**, la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata (ex art. 8).

⁴⁹ Sentenza estratta dal sito web www.gazzettaufficiale.it

nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori>>⁵⁰.

L'IRAP sin dalla sua introduzione ha generato numerose polemiche.

Il malcontento diffuso ha determinato la proposizione di innumerevoli ricorsi che hanno tutti sostanzialmente riconosciuto e affermato la legittimità dell'imposta stessa, sebbene negli anni siano state apportate una serie di modifiche per rendere l'imposta meno onerosa.

Ai fini della nostra trattazione e, dunque, dell'incidenza dell'IRAP nei confronti delle imprese che operano nel settore turistico, è necessario soffermarsi su alcuni punti:

1. **deducibilità (max. € 15.000) IRAP per incremento occupazionale;**
2. **deducibilità (integrale) IRAP per lavoratori a tempo indeterminato;**
3. **deducibilità del 70% del costo dei lavoratori stagionali.**

Anzitutto, con riferimento al primo punto, si fa riferimento alla Legge n. 147/2013 (Legge di stabilità per il 2014) che, al comma 132 dell'articolo 1, ha previsto la **deduzione per incremento occupazionale quando le nuove assunzioni vengono effettuate tramite contratto di lavoro a tempo indeterminato.**

Tale deduzione, spetta sia alle società di capitali che alle società di persone, sia

⁵⁰ La Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 156/2001 ha dichiarato, fra le altre, inammissibili le questioni di legittimità costituzionale delle norme contenute nel decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 in riferimento in particolar modo all'art. 53 della Costituzione, che afferma il principio del dovere tributario e della capacità contributiva, disponendo che “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”; ha dichiarato non fondata l'eccezione con riferimento all'applicabilità dell'imposta nei confronti di lavoratori autonomi ed esercenti arti e professioni in quanto fra i presupposti dell'IRAP, rientra l'esercizio di una attività autonomamente organizzata (la definizione di attività autonomamente organizzata è stata delegata interamente al Governo);

alle ditte individuali che ai professionisti ed è pari ad un massimo di € 15.000 per ogni nuovo dipendente assunto.

Affinché operi la deduzione è necessario, secondo quanto stabilito dalla Legge, che il numero dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato, aumenti al termine del periodo d'imposta in cui sono state effettuate le nuove assunzioni, rispetto al numero medio dei lavoratori a tempo indeterminato relativo al periodo d'imposta precedente; la deduzione, infatti, decade se nei periodi d'imposta successivi a quello dell'assunzione il numero dei lavoratori risulta inferiore al numero medio dei lavoratori in media occupati nel periodo dell'assunzione.

Con riferimento al secondo punto, invece, è la Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità per il 2015) che ha introdotto una sostanziale modifica alla disciplina previgente. Infatti, a partire dall'anno dichiarativo 2016, è stata riconosciuta la possibilità di **dedurre integralmente il costo di lavoro relativo ai dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.**

La modifica costituisce sicuramente un passo in avanti, consentendo così alle imprese e, non solo, di poter dedurre interamente i costi per i lavoratori assunti a tempo indeterminato, oltre il limite previsto nel caso di incremento occupazionale (deducibili sono anche le quote di TFR maturate dal 2015), riducendo in tal modo la base imponibile IRAP.

Il problema che tuttavia si pone e, che interessa specificatamente le imprese oggetto di questa trattazione, concerne la natura del settore turistico.

Tale settore infatti, in particolar modo con riferimento alle imprese che esercitano attività di turismo balneare o montano, ha in sé intrinseco il carattere della stagionalità.

Dato il carattere stagionale, le imprese che operano nel settore turistico, difficilmente assumono dipendenti tramite contratti di lavoro a tempo indeterminato, quanto piuttosto tramite contratti a termine; la possibilità

dunque di dedurre i costi relativi ai lavoratori assunti a tempo indeterminato non avrebbe alcuna incidenza sul settore; anzi, come fatto notare da Vito Jacono, Consigliere nazionale dei commercialisti, *<<le imprese turistiche che operano in località marine o montane sarebbero ingiustamente svantaggiate rispetto alle imprese turistiche che operano in grandi città d'arte e che pertanto possono permettersi di assumere a tempo indeterminato⁵¹>>*.

Per quanto sopra detto, la Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità per il 2016), ha introdotto una ulteriore modifica nell'ambito delle deduzioni IRAP.

La legge di stabilità ha infatti previsto la **deducibilità del 70% del costo dei lavoratori stagionali**; sebbene la previsione dia “una boccata di ossigeno” alle imprese che assumono lavoratori stagionali, i vincoli previsti per applicare la deduzione, tuttavia, sono particolarmente stringenti.

Affinché si possa applicare la deduzione, infatti, è necessario che **il lavoratore stagionale sia impiegato per almeno 120 giorni (4 mesi) per due periodi d'imposta**, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

La previsione costituisce sicuramente un importante passo in avanti rispetto alla disciplina previgente, ciononostante risulta di difficile comprensione quanto previsto dal Legislatore in merito ai presupposti legittimanti la deduzione; prevedere che il lavoratore stagionale sia impiegato per non meno di 120 giorni e per due periodi d'imposta potrebbe sicuramente essere considerato come un incentivo alla fidelizzazione del dipendente; tuttavia, il Legislatore appare ugualmente distante dalla realtà dei fatti, non considerando le peculiarità dell'attività turistica che si contraddistingue non solo per il carattere stagionale, ma anche per le differenze tra i singoli periodi dell'intera stagione turistica.

In Italia si parla infatti di **bassa, media, alta e altissima stagione**; le differenze

⁵¹ Tratto da “Su IRAP penalizzato il turismo”, www.cndcec.it

nei periodi stagionali si basano sull'andamento dei flussi turistici che determinano una differenziazione delle tariffe e dei servizi proposti.

Essendo generalmente i periodi di alta e altissima stagione, i periodi in cui gli operatori del settore forniscono maggiori servizi, è proprio in questi periodi che necessitano di un numero maggiore di lavoratori.

Conseguentemente, le assunzioni vengono effettuate per periodi di tempo molto limitati che in alcuni casi possono non superare i 30 giorni. In questi casi dunque, non si rientrerebbe nelle ipotesi previste per applicare la deduzione e, pertanto, i relativi contratti di lavoro, sarebbero esclusivamente considerati come dei costi non deducibili.

In definitiva, possiamo osservare come incida l'IRAP sui costi sostenuti, nell'esercizio 2015, dall'impresa XYZ S.r.l. già presa in considerazione nei paragrafi precedenti:

CONTO ECONOMICO				
COSTI				
Conto	Descrizione	Saldo al	31/12/2015	Sg
837004	IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE		28.214,67	D

A queste considerazioni, è necessario aggiungere un ulteriore elemento, ovvero quanto previsto dal comma 2, art. 1, D.lgs. n. 446/1997, secondo cui *“L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi”*.

La previsione è molto chiara; l'imposta, nonostante per il contribuente si atteggi come un vero e proprio costo, non è in alcun modo deducibile dalle imposte sui redditi (IRPEF o IRES a seconda dei casi).

A questo punto, premettendo la legittimità costituzionale dell'imposta, nonché la compatibilità con il sistema tributario Comunitario, si può discutere sulla

scelta effettuata dal Legislatore; scelta, quella dell'introduzione dell'IRAP, che risulta essere un ulteriore mezzo di avvilitamento dell'intero sistema produttivo italiano.

Anche altri Stati membri hanno imposte simili nei presupposti all'IRAP italiana; basti considerare la Francia dove nel 2010 è stata introdotta la *cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises*; tuttavia l'imposta francese, per quanto simile all'IRAP italiana nello scopo e nei presupposti ha un metodo di calcolo che consente la **deduzione integrale dei costi per il personale, degli interessi passivi e dei costi del capitale**; l'imposta inoltre è progressiva con **aliquote che vanno dallo 0% per fatturati inferiori a € 500.00 fino all'1,5% per le imprese con fatturati superiori ai 50 milioni di euro.**

Tale imposta, sebbene anche per gli operatori francesi determini un innalzamento della pressione fiscale, è congegnata in modo tale da mantenere alta la competitività degli operatori nei confronti dei diretti competitors, come quelli italiani per l'appunto, dove la stessa imposta è nettamente più scoraggiante.

6. TARI

La Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 (legge di stabilità per il 2014) all'articolo 639 ha introdotto l'imposta unica comunale denominata IUC.

Ai sensi dell'articolo 639 *“essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di beni immobili e collegato alla loro natura e valore e*

l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di beni immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore”.

Sebbene la L. n. 147/2013, menzioni per ultima la tassa sui rifiuti, in questo lavoro, data la notevole incidenza che la stessa ha sul conto economico delle imprese che operano nel settore, ne verrà anticipata la trattazione.

La TARI (Tassa sui rifiuti) ha fatto dunque la sua comparsa nel 2014, andando a sostituire la precedente TIA (Tariffa di igiene ambientale introdotta con il D.lgs. n. 22/1997), TARSU (Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani introdotta con il D.lgs. n. 507/1993), TARES (Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi introdotto con il D.l. n. 201/2011).

L'art. 641 della L. n. 147/2013 sancisce che ***“Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva”***; mentre con riferimento ai **soggetti passivi** del tributo, il successivo articolo 642, gli individua in ***“chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso***

di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria”.

Oggetto della raccolta sono, dunque, i rifiuti domestici e quelli cosiddetti assimilati ovvero quelli derivanti da attività economiche, artigianali e industriali.

L'applicazione è demandata ai comuni, sulla base del costo totale del servizio di raccolta e successivo smaltimento dei rifiuti, usando come parametro la superficie dei locali di abitazione e di attività dove possono avere origine rifiuti di varia natura.

La TARI può essere propriamente definita “tassa” perché **l'importo pagato** dai soggetti passivi, stando all'articolo 654 L. n. 147/2013, **deve in ogni caso assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio.**

Tale previsione, il cui nobile intento sarebbe quello di spronare i cittadini, le imprese ed ogni attività commerciale ed industriale ad una minore produzione di rifiuti con conseguente minor impatto ambientale in *primis*, *deinde* minor dispendio economico, nella realtà dei fatti sembra essere l'ennesimo *favor legis* concesso dal Legislatore italiano agli Enti locali che, frequentemente, utilizzano tale previsione per coprire talune proprie spese, non del tutto inerenti il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

La norma -l'articolo 654- non a caso è collocato nella Legge di stabilità per il 2014 dopo gli articoli che ne disciplinano la commisurazione dell'importo; in particolare, si fa riferimento all'articolo 651 secondo cui “*Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158*” ovvero secondo l'art. 3, comma 2, D.P.R. n. 158/1999 “*La tariffa è composta da una **parte fissa**, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una **parte variabile**, rapportata alla*

*quantità di rifiuti conferiti al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione”, e secondo l'articolo 4, comma 1, D.P.R. n. 158/1999 “La tariffa, determinata ai sensi dell'articolo 3, è articolata nelle fasce di **utenza domestica e non domestica**”.*

Il tributo dunque, sebbene debba essere commisurato a determinati criteri e standard prestabiliti (fra cui anche il rispetto del principio comunitario <<**chi inquina paga**>> previsto dall'articolo 14 della Direttiva 2008/98/CE⁵²) deve al contempo ricomprendere l'intero costo del servizio prestato e pertanto, anche gli eventuali sprechi e “*mala gestio*” cui gli Enti pubblici italiani ci hanno ormai resi avvezzi negli ultimi anni.

6.1. Le aree ad uso abitativo e gli esercizi alberghieri

Un aspetto particolarmente critico in tema di imposte e tasse sul servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti è da sempre la distinzione tra le aree ad uso abitativo e le aree destinate agli esercizi alberghieri.

Bisogna anzitutto ricordare l'articolo 68 del D.lgs n. 507/1993, il quale stabiliva al primo comma che “*Per l'applicazione della tassa i comuni sono tenuti ad adottare apposito regolamento che deve contenere:*

- a) la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti tassabili con la medesima misura tariffaria;*
- b) le modalità di applicazione dei parametri di cui all'art. 65;*
- c) la graduazione delle tariffe ridotte per particolari condizioni di uso di cui all'art. 66, commi 3 e 4;*
- d) la individuazione delle fattispecie agevolative, delle relative condizioni e modalità di richiesta documentata e delle cause di decadenza”.*

⁵² “Secondo il principio <<**chi inquina paga**>>, i costi della gestione dei rifiuti sono sostenuti dal produttore iniziale o dai detentori del momento o dai detentori precedenti dei rifiuti. Gli Stati membri possono decidere che i costi della gestione dei rifiuti siano sostenuti parzialmente o interamente dal produttore del prodotto causa dei rifiuti e che i distributori di tale prodotto possano contribuire alla copertura di tali costi”.

Il secondo comma invece afferma il principio in base al quale ***“L'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie è effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di massima, dei seguenti gruppi di attività o di utilizzazione:***

a) locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attività di istituzioni culturali, politiche e religiose, sale teatrali e cinematografiche, scuole pubbliche e private, palestre, autonomi depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari;

b) complessi commerciali all'ingrosso o con superfici espositive, nonché aree ricreativo-turistiche, quali campeggi, stabilimenti balneari, ed analoghi complessi attrezzati;

c) locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri;

d).....(omissis).”

Stando alla lettera dell'articolo 69, D.lgs. n. 507/1993, sebbene l'individuazione delle categorie e sottocategorie fosse stabilita in “via di massima⁵³”, si desumeva **la sostanziale parificazione delle aree ad uso abitativo e degli esercizi alberghieri, con conseguente identico trattamento impositivo**; le due fattispecie infatti erano inserite nella stessa categoria (lettera c), così come si desumeva la parificazione, per ragioni di affinità nell'attività e nell'utilizzo di determinate aree, tra complessi commerciali all'ingrosso con aree ricreativo-turistiche quali campeggi e stabilimenti balneari (lettera b), nonché la similarità dei locali ed aree adibiti a musei, archivi e biblioteche con sale teatrali e cinematografiche oltre che con scuole o palestre (lettera a).

Spesso, dunque, le Commissioni tributarie si sono trovate nella circostanza di dover dichiarare l'illegittimità di regolamenti comunali in cui la categoria degli

⁵³ **L'inciso “in linea di massima”** secondo la Commissione Tributaria Regionale di Palermo nella decisione del 24/09/2010 n. 126/24/10 nonché dalla Commissione Tributaria Regionale di Potenza con la sentenza n.15/1/13 dell'8/6/2012, **non può essere considerato come l'attribuzione ai Comuni di una “delega in bianco”**.

esercizi alberghieri era tenuta distinta (soggetta ad una diversa e maggiore tassazione) dalla categoria delle civili abitazioni.

Ciononostante, la **Corte di Cassazione** ha mostrato un orientamento differente, ritenendo *“legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.lgs. 5 febbraio 1997, b. 22, senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta⁵⁴, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore⁵⁵”*.

L'orientamento della Cassazione, figlio della realtà dei fatti, ha portato al superamento della norma contenuta nel D.lgs. n. 507/1993, portando ad **inserire, nelle successive leggi in materia di raccolta dei rifiuti, gli alberghi tra le “utenze non domestiche”**.

Il semplice inserimento degli alberghi fra le utenze non domestiche, tuttavia,

54 Il Comune, ex. Art. 659, L. n. 147/2003, *“può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo”*. La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nelle sentenze 2015/12769 e 2015/12772, ha, sullo stesso tema, chiarito che il contribuente imprenditore turistico non può vantare un vero e proprio diritto di beneficiare di tariffe agevolate della TARSU (TARI), essendo oggi confermata la discrezionalità del Comune, con proprio regolamento, a stabilire le riduzioni agevolate d'imposta differenziate per categorie di attività, poiché anche la concessione degli incentivi o agevolazioni previsti a favore delle imprese turistiche rientra nella discrezionalità dell'ente locale.

55 In tal senso Cass. 2007/5722; S.U. 2008/8278; Cass. ord. 2009/11655; Cass. 2010/302; Cass. Ord. 2014/4797.

non ha risolto tutte le problematiche riguardanti la categoria; gli alberghi infatti possono essere: semplici immobili; fabbricati complessi con aree comuni e/o diversi locali destinati a servizi vari; gli alberghi possono essere con o senza ristorante oppure appartenere ad una tipologia diversa di struttura ricettiva, come nel caso delle RTA (residenze turistico alberghiere), le quali oltre a comprendere unità ricettive assimilabili alle camere d'hotel, sono dotate di cucinino/angolo cottura e, quindi, del tutto assimilabili a veri e propri appartamenti.

Tali tipologie di strutture ricettive (RTA), stando all'orientamento fin qui riportato, dovrebbero essere considerate come utenze domestiche, mentre l'albergo e le rispettive camere come utenze non domestiche e quindi soggette ad una tassazione maggiore in considerazione, appunto, della loro potenzialità a produrre maggiori rifiuti (paradossalmente una camera d'hotel produrrebbe più rifiuti di una civile abitazione).

Appaiono evidenti le contraddizioni e le problematiche del caso; la giurisprudenza e la dottrina hanno pertanto elaborato un ulteriore modello e classificazione.

Oggigiorno è sovente rinvenire regolamenti comunali in cui, oltre alla distinzione tra utenze domestiche e non domestiche (alberghi), vi è per queste ultime un'ulteriore distinzione fra “alberghi con ristorante” ed “alberghi senza ristorante”; la distinzione risulta fondamentale ed utile considerando il fattore “ristorante” che di per sé è indice di una maggiore produzione (o attitudine a produrre) rifiuti e dunque l'assoggettamento ad una tassazione maggiore.

La norma di riferimento per la determinazione della tariffa è il D.P.R. n.158/2009 che fornisce le basi per la redazione del piano finanziario, attraverso il quale l'ente locale definisce i coefficienti potenziali di produzione di rifiuti e la tariffa, che sarà composta da una parte fissa (riguardante le componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti) e una

variabile (determinata dalla quantità di rifiuti conferiti, dal servizio fornito e dall'entità dei costi di gestione, garantendo così la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio). La tariffa, calcolata sulla base delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in base alla tipologia di attività svolta, è definita seguendo dei criteri basati su un sistema presuntivo che stabilisce i parametri del tributo senza tener conto dei rifiuti effettivamente conferiti.

Nel definire la tariffa per ogni categoria, i comuni devono stabilire i coefficienti per l'attribuzione della parte fissa e gli intervalli di produzione per l'attribuzione della parte variabile, riferendosi alle tabelle pubblicate nel D.P.R. n. 158/1999 relative ai coefficienti KC e KD, elaborati per le tre aree geografiche (Nord – Centro – Sud) e per comuni con popolazione superiore o inferiore ai 5000 abitanti.

Citando le categorie di nostro interesse ovvero alberghi con ristorante e alberghi senza ristorante, si riportano i seguenti dati⁵⁶:

Attività per comuni > 5000 abitanti	KC coefficiente potenziale produzione					
	NORD		CENTRO		SUD	
Alberghi con ristorante	1,20	1,64	1,08	1,59	1,01	1,41
Alberghi senza ristorante	0,95	1,08	0,85	1,19	0,85	1,08

Attività per comuni fino a 5000 abitanti	KC coefficiente potenziale produzione					
	NORD		CENTRO		SUD	
Alberghi con ristorante	1,07	1,33	1,02	1,49	1,01	1,55
Alberghi senza ristorante	0,80	0,91	0,65	0,85	0,85	0,99

Attività per comuni > 5000 abitanti	KD coefficiente di produzione kg/m ² anno					
	NORD		CENTRO		SUD	
Alberghi con ristorante	9,85	13,45	9,95	14,67	8,92	12,45
Alberghi senza ristorante	7,76	8,88	7,80	10,98	7,50	9,50

⁵⁶ Dati riportati da Federalberghi in collaborazione con ISTA “La tassazione sui rifiuti” (2014), a cura di Bonafaccia F., Griesi A., Vento S..

Attività per comuni fino a 5000 abitanti	KD coefficiente di produzione kg/m ² anno					
	NORD		CENTRO		SUD	
Alberghi con ristorante	8,79	10,93	8,66	12,65	8,91	13,64
Alberghi senza ristorante	6,55	7,49	5,52	7,23	7,51	8,70

Se i Comuni si limitassero a seguire, con le opportune correzioni, le tariffe predisposte dalla normativa, *nulla quaestio*; tuttavia anche in questo caso le amministrazioni locali hanno fatto un uso improprio dello strumento.

Spesso, infatti, i Comuni applicano sistematicamente ed arbitrariamente in modo indiscriminato per tutte le superfici tassabili delle strutture ricettive, la doppia tariffa prevista per la “categoria alberghi con ristorante ed alberghi senza ristorante”, senza operare alcuna distinzione tra aree omogenee per destinazioni funzionali e per potenzialità di produzione di rifiuti, ai fini della loro tassabilità con tariffe differenti in particolare, tra superfici a destinazione alberghiera e superfici a destinazione residenziale (civili abitazioni ad utilizzo stagionale).

In tal senso, la Commissione Tributaria Regionale – Sezione Staccata – di Foggia Sez. 25, con la sentenza n. 829 del 7 aprile 2016⁵⁷ (nonché il TAR Emilia, Sez. II, 2 dicembre 2015), ha affermato che *“se appare evidente che la produzione di rifiuti di un albergo nel suo complesso è maggiore di quella delle abitazioni private, soprattutto nel caso in cui l'albergo sia dotato di ristorante, non trova tuttavia giustificazione che nella distinzione tra parti comuni e camere rispondente ad un criterio assolutamente logico queste siano assoggettate ad una tariffa di gran lunga più gravosa rispetto alle civili abitazioni, atteso che la maggiore produzione di rifiuti viene prodotta dalle*

⁵⁷ La sentenza, in particolare, in accoglimento delle tesi difensive degli albergatori di San Giovanni Rotondo (Foggia) ha disapplicato il regolamento del Comune, ai sensi dell'art. 7, ultimo comma, D.lgs. n. 546 del 1992, perché per gli anni 2007-2008-2009-2010 e 2011 ha applicato per gli alberghi una TARSU più del triplo superiore a quella delle civili abitazioni (Cit. Villani M., (2016), “TARSU sugli alberghi: sì a tariffa maggiorata ma occorre distinguere le aree” www.altalex.com)

parti comuni dell'albergo, saloni di ricevimento, sale destinate a ristorante o a prima colazione, cucine, lavanderie, magazzini”.

Bisogna segnalare, inoltre, che nell'ambito della propria discrezionalità i Comuni sono liberi, sia di operare differenziazioni nell'ambito delle sottocategorie, sia di prevedere un regime impositivo più oneroso per talune di esse sulla base del principio di presunzione e dunque di attitudine a produrre rifiuti; tuttavia affinché il criterio presuntivo non si traduca in un'applicazione discriminatoria tra categorie di utenti, si segnala la pronuncia della Corte di Giustizia UE del 16/7/2009 resa nella causa C-254/08, nonché quella del Cons. di Stato sez. V, decisione n. 750 del 10/02/2009, il quale in riferimento all'applicazione dei criteri stabiliti dal D.P.R. n. 158/1999, per determinare la potenzialità di produzione dei rifiuti di alcune categorie di attività produttive, stabilisce che *“la normativa vigente non esclude la possibilità che il Comune, nell'ambito della propria discrezionalità e sulla scorta di **adeguata motivazione**, possa operare differenziazioni nell'ambito di una sottocategoria, ove ciò risulti necessario al fine di conseguire l'obiettivo di coprire il costo del servizio nella misura percentuale prevista”*; oltretutto l'art. 69, comma 2, D.lgs. n. 507/2003 stabilisce testualmente che *“ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le regioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonché le circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo”*.

Si evince come **ogni eventuale modifica nella classificazione e conseguenziale soggezione al tributo effettuata dall'ente impositore, debba necessariamente essere corroborata da apposita motivazione.**

La motivazione risulta elemento essenziale per poter ripercorrere l'iter seguito dall'ente impositore nello stabilire i rapporti tra le tariffe in vista della copertura minima obbligatoria del costo del servizio.

Malgrado tale previsione, soventemente, i Comuni non forniscono nessuna motivazione nelle frequenti variazioni che apportano alle classificazioni e al trattamento disposto per ognuna di queste.

A titolo esemplificativo si riportano due avvisi di pagamento relativi all'anno 2013 (TARES) ed all'anno 2014 (TARI), emessi da un Comune del Sud Italia nei confronti della XYZ S.r.l. che nello specifico, è titolare di un villaggio turistico in cui è presente un albergo, delle RTA e delle aree comuni.

Indirizzo	Superf.	Destinazione d'uso	Tributo dovuto	Magg. s.l. dovuta
RUOLO PRINCIPALE				
	7759	ALBERGHI SENZA RISTORANTE	€ 18.448,00	€ 2.095,00
	232	ALBERGHI CON RISTORANTE	€ 1.073,00	€ 63,00
	350	ALBERGHI CON RISTORANTE	€ 2.021,00	€ 95,00
	1300	ALBERGHI CON RISTORANTE	€ 5.191,00	€ 351,00
TOTALE RUOLO PRINCIPALE			€ 26.733,00	€ 2.604,00
TOTALE			€ 26.733,00	€ 2.604,00
DETTAGLIO PRATICA DI RISCOSSIONE				
	Importo da riscuotere	Importo riscosso	Importo non versato	
Tributo	€ 26.733,00	€ 0,00	€ 26.733,00	
Maggiorazione servizi indivisibili	€ 2.604,00	€ 0,00	€ 2.604,00	
Spese di notifica sollecito			€ 6,75	
Totale da pagare			€ 29.343,75	

TARES anno 2013.

Totale da pagare (escludendo le spese di notifica) € 29.337,00.

Indirizzo	Superficie	Destinazione d'uso	Importo dovuto
RUOLO PRINCIPALE			
	7759	ALBERGHI SENZA RISTORANTE	€ 39.816,00
	232	ALBERGHI CON RISTORANTE	€ 1.561,00
	350	ALBERGHI CON RISTORANTE	€ 2.355,00
	1300	ALBERGHI CON RISTORANTE	€ 8.748,00
TOTALE RUOLO PRINCIPALE			€ 52.480,00
TOTALE			€ 52.480,00

TARI anno 2014

Totale da pagare € 52.480,00.

Dalle due tabelle si evince che, nonostante la superficie assoggettata a tassazione sia rimasta nei due anni identica e non essendo intervenute variazioni (sia qualitative che quantitative) nel servizio di raccolta e

smaltimento dei rifiuti, l'ammontare del tributo nell'anno successivo, il 2014, sia quasi raddoppiato (da € 29.337 nel 2013 ad € 52.480 nel 2014); il cambiamento del tributo (da TARES a TARI) non può essere considerato come il motivo di siffatta imposizione essendo, a tal proposito, l'art. 651, L. n. 147/2013 (Legge che ha introdotto l'imposta unica comunale e dunque anche la TARI) molto chiaro disponendo che *“Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158”*, ovvero gli stessi criteri previsti per commisurare la tariffa TARES.

L'ente locale, evidentemente, nelle facoltà riconosciutegli dalla legge, ha di fatto quasi raddoppiato il gettito del tributo tramite una semplice variazione, in aumento, della tariffa e senza alcuna adeguata motivazione in ordine alla necessità di apportare tali aumenti tariffari.

Come sopra evidenziato, si può notare facilmente come in materia di raccolta e smaltimento dei rifiuti, ci sia una grande confusione legislativa derivante, in particolar modo, dall'eccessiva discrezionalità (delega in bianco) riconosciuta in capo agli enti locali.

“Più che una tassa legata ad un servizio” spiega Massimo Vivoli, Presidente di Confesercenti, *“la Tari sembra essere ormai diventata **un'imposta locale basata sulla superficie dell'attività e del tutto slegata dalla effettiva produzione di rifiuti e dall'efficienza dei sistemi di raccolta. Un tributo salatissimo, che praticamente in tutti i comuni non appare proporzionato né ai consumi prodotti né al servizio ricevuto e che sta mettendo in ginocchio le imprese del commercio e del turismo**”*⁵⁸.

In tale “giungla normativa” frequenti sono i casi di imprese turistiche che

⁵⁸ Tratto da “Rifiuti, il salasso della TARI: alberghi, ristoranti e bar i più tartassati”, da www.ulisseonline.it del 20 luglio 2015.

svolgono la loro attività su più territori comunali; nonostante le attività svolte, i servizi prestati e spesso le strutture stesse in cui viene svolta l'attività turistica siano pressoché identiche (basti pensare alle grandi catene alberghiere che operano in più località), le imprese si trovano frequentemente nella situazione di sopportare oneri fiscali differenti da comune a comune sulla base di soggettive esigenze comunali di bilancio.

Bisogna aggiungere altresì che il servizio di raccolta dei rifiuti in Italia sicuramente non è noto per i suoi grandi meriti, e la situazione diventa ancora più allarmante laddove si considerano le enormi somme versate, in particolar modo dalle imprese, nelle casse comunali per tale (dis)servizio.

I maggiori oneri pagati dalle imprese per tasse e tributi locali in genere, con una politica fiscale più equa nei confronti di tutti i contribuenti, potrebbero essere destinati dall'imprenditore al miglioramento della qualità e quantità dei servizi offerti al cliente, alla stessa riduzione delle tariffe applicate con conseguente aumento della competitività (non solo su scala locale) nonché a maggiori investimenti nella produzione dei servizi erogati.

Tuttavia il legislatore italiano, partendo dal governo centrale sino a quello locale, sembra voglia “spremere tutto ciò che abbia le sembianze di un limone”, non reputando le imprese come il vero “motore” della nostra società: le imprese, al contrario, sono spesso relegate a meri soggetti passivi d'imposta che in virtù della loro capacità contributiva, devono solamente e continuamente fornire legna per alimentare il fuoco delle casse comunali dove vengono costantemente “bruciate” le loro risorse.

7. IMU e TASI

L'imposta municipale propria (IMU), la cui entrata in vigore, ai sensi del D.lgs. n. 23/2011, era prevista per il 2014, è stata introdotta nel 2012 in virtù di quanto stabilito dal D.l. n. 201/2011 (noto come “manovra Salva Italia”).

La legge n. 147/2013 ha, invece, inserito l'IMU nell'imposta unica comunale (IUC) insieme alla TASI e alla TARI.

La stessa legge, a decorrere dal 2014, ha invece introdotto, quale imposta facente parte dell'imposta unica comunale, la **tassa sui servizi indivisibili (TASI)**.

La disciplina dell'IMU, che ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI), dal momento della sua introduzione è stata più volte modificata.

Se infatti il **presupposto** è sempre stato il **possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli**, diversi interventi si sono susseguiti nella

valutazione delle **abitazioni principali**⁵⁹ (e assimilate) che, a partire dal 2014, con la legge n. 147/2013, **sono esenti**⁶⁰ dal pagamento dell'imposta.

Soggetti passivi dell'imposta sono:

- proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni;
- titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;
- coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Per il calcolo della **base imponibile** IMU, valgono le stesse regole della TASI, infatti l'imponibile dei due tributi, come vedremo nel prosieguo della trattazione, coincide; l'imponibile (ai fini della trattazione si considerano solo i fabbricati) è dato dalla **rendita catastale** dell'immobile; tale valore deve essere prima, **rivalutato del 5%** e successivamente **moltiplicato** per uno dei coefficienti previsti dalla legge; nel caso di immobili di categoria D/2 ovvero: **alberghi, pensioni e residence (con fine di lucro)**, il **coefficiente moltiplicatore** è pari a **65**; sul risultato così ottenuto si applica l'aliquota. L'**aliquota ordinaria** stabilita dalla legge è pari allo **0,76%**; cifra che i comuni possono modificare fino a 0,3 punti percentuali e che pertanto potrà avere un valore massimo di 1,06% e minimo di 0,46%.

⁵⁹ Ai sensi dell'articolo 13, comma 2, D.l. n. 201/2011, *“Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente”*.

⁶⁰ Sono esenti le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/10, A/11; non sono esenti gli immobili di categoria A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville), A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici). Nel 2012 e nel 2013, invece, le abitazioni principali erano assoggettate all'IMU.

Per gli immobili a destinazione speciale, ovvero gli immobili rientranti nel gruppo D del catasto, la normativa prevede che il gettito dell'IMU sia destinato interamente allo Stato; in ogni caso il Comune, ove è sito l'immobile, sarà soggetto attivo d'imposta per la maggiorazione eventualmente applicata all'aliquota.

Con riferimento alla **tassa sui servizi indivisibili (TASI)**, invece, il pagamento del tributo è destinato al **finanziamento dei servizi comunali indivisibili** ovvero dedicati omogeneamente alla collettività; fra questi rientrano: la manutenzione stradale, l'illuminazione comunale, la polizia locale nonché la tutela dell'ambiente e del patrimonio storico, artistico e culturale del comune.

L'indicazione dei servizi e dei relativi costi cui il tributo è destinato deve inoltre, secondo quanto stabilito dalla Legge n. 147/2013, essere analiticamente individuato dal comune.

Il **presupposto impositivo** della TASI è il **possesso o la detenzione a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili, ad eccezione**, in ogni caso, **dei terreni agricoli e dell'abitazione principale**, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art.13, comma 2, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (comma 669, L. n. 147/2013).

Il tributo si calcola applicando gli **stessi criteri previsti per l'IMU**; infatti, alla rendita catastale dell'immobile, rivalutata del 5%, si applica il coefficiente moltiplicatore che varia in base alla categoria catastale; al valore così ottenuto si applica l'aliquota stabilita dal comune (l'aliquota di base, ex comma 676, L. n. 147/2013, è pari all'1 per mille ma i comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono ridurla fino all'azzeramento⁶¹).

⁶¹ Secondo il comma 677, L. n. 147/2013 *“Il comune, con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile*

La TASI, si differenzia dall'IMU poiché secondo quanto previsto dal comma 671, L. n. 147/2013, *“La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria”*.

La TASI dunque nel caso in cui l'immobile sia locato è dovuta anche dal locatario dalla data di stipulazione del contratto e per tutta la durata dello stesso; i due soggetti (locatore/proprietario e locatario/affittuario), sono infatti titolari di una autonoma obbligazione tributaria per la quale il locatario deve corrispondere l'imposta nella misura, stabilita dal comune nel proprio regolamento, compresa tra il 10% e il 30%, mentre la restante parte è a carico del proprietario; il tributo è invece dovuto nella misura del 90% e del 10% rispettivamente dal locatore e locatario nel caso in cui manchi siffatta previsione comunale⁶².

In virtù di ciò, se consideriamo un'impresa proprietaria di un albergo, questa pagherà l'IMU e la TASI sulla base della rendita catastale dell'immobile; nel caso in cui l'impresa sia titolare di residenze turistiche alberghiere (RTA), vendute a terzi tramite contratti di multiproprietà, sarà il singolo multiproprietario a versare l'importo IMU e TASI sulla base della propria quota di partecipazione alla proprietà; mentre, nell'ipotesi in cui il multiproprietario, tramite un contratto di locazione, fitti a terzi la propria unità immobiliare, sarà onere dello stesso il pagamento dell'IMU ricadendo invece sull'affittuario il pagamento della TASI secondo quanto previsto dal regolamento comunale.

Ai fini della nostra trattazione, giova ricordare, come anche con riferimento a

non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. Per il 2014, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille”.

⁶² Nel caso in cui l'immobile locato venga eletto ad abitazione principale del locatario, l'obbligo di versamento della TASI ricade interamente sul locatore.

questi tributi, vi è stato un **inasprimento della normativa**; se infatti fino al 2012 la rendita catastale sugli immobili produttivi del gruppo D era moltiplicata per il coefficiente di 60, a partire dal 2013 il coefficiente è stato portato a 65; tale aumento, appare del tutto ingiustificato se si considera che sono esenti dal pagamento dell'IMU alcuni immobili tra i quali, a titolo esemplificativo, si menzionano quelli previsti dall'art. 7, comma 1, lett. d) ed e) del D.lgs. n. 504/1992⁶³ ovvero rispettivamente, i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense.

Il Legislatore, tuttavia, al fine di ridurre l'impatto negativo della tassazione locale sugli **immobili strumentali**⁶⁴, con la legge di Stabilità 2014, ha previsto la **deducibilità dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo di un importo pari al 20% dell'IMU** versata con riferimento ai predetti immobili.

Ci si chiede a questo punto quali siano le ragioni che non consentano una deduzione maggiore o integrale essendo, i tributi pagati, in ogni caso dei costi che riducono, anche significativamente, i profitti.

63 Il Decreto legislativo del 30 dicembre 1992 n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421) istituì a partire dall'anno 1993 l'imposta comunale sugli immobili (ICI), cui la normativa IMU rimanda tutt'ora per alcuni aspetti.

64 Ai sensi dell'art. 43, TUIR, "*i beni immobili strumentali si distinguono tra: beni immobili strumentali per destinazione e beni immobili strumentali per natura*"; la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 01 giugno 2016 al punto 3.1 ha precisato che: "*Si definiscono strumentali per destinazione quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere "direttamente utilizzati" nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali*"; mentre per beni immobili **strumentali per natura** il TUIR fa riferimento agli immobili relativi ad imprese commerciali che **per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni**, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato (dunque gli immobili non abitativi rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E).

8. L'imposta di soggiorno

Tra le previsioni introdotte dal Legislatore italiano negli ultimi tempi, una fra le più controverse e criticate è sicuramente l'imposta di soggiorno.

L'imposta di soggiorno è stata introdotta⁶⁵ con l'approvazione da parte del Governo italiano della Legge sul federalismo fiscale municipale⁶⁶ ed è disciplinata dall'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 23 del 14 marzo 2011.

⁶⁵ L'imposta venne introdotta per la prima volta nel 1910 da Vittorio Emanuele III e si applicava alle sole località di cura termale e, nel 1938 venne estesa a tutti i comuni a vocazione turistica; a decorrere dal 1° gennaio 1989 venne abolita. Stefano Landi, ex capo del dipartimento turismo della Presidenza del Consiglio, spiega il motivo della sua abolizione <<era largamente evasa e agli occhi di tutti serviva a mantenere in piedi enti turistici locali senza qualità>>, mentre secondo Federalberghi <<uno dei motivi che indussero a sopprimere l'imposta fu l'imminente svolgimento dei campionati dei mondiali di calcio, che nel 1990 si sarebbero svolti in Italia>> e continuando asserisce che <<l'abolizione dell'imposta avrebbe favorito il contenimento del livello dei prezzi degli esercizi ricettivi durante l'evento e che ciò avrebbe determinato, conseguentemente, una maggiore competitività. Si riteneva, dunque, che l'imposta avesse una certa e significativa influenza sul prezzo e che la sua abolizione avrebbe favorito l'incremento dei flussi turistici>>.

⁶⁶ Si fa riferimento alla Legge del 5 maggio 2009, n. 42 di delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione; alla base del nuovo assetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti locali vi è il superamento del sistema di finanza derivata e l'attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa delle Regioni, e degli enti locali, nel rispetto dei principi di solidarietà e di coesione sociale.

Tale articolo dispone, al comma 1, 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 i criteri di gradualità in proporzione del prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”*.

Nel linguaggio comune, si sente spesso qualificare il tributo come tassa (di soggiorno), in realtà è la stessa legge italiana (art. 4 D.lgs. n. 23/2011) a qualificarlo come imposta.

Analizzandone le caratteristiche, sembra a prima vista che l'imposta di soggiorno, possa collocarsi a metà strada fra le imposte -tipicamente previste dalla legge italiana- e l'imposta di scopo⁶⁷.

Tale accostamento deriva in particolar modo dalla espressa previsione di destinazione del relativo gettito ovvero *“destinato a finanziare interventi in materia di turismo”*, sebbene a differenza dell'imposta di scopo non si prevede che *“nel caso di mancato inizio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo, i Comuni sono tenuti a rimborsare l'imposta ai contribuenti”*.

Il comma 3 dell'articolo 4, D.lgs. n. 23/2011 prevede che *“Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto...(omissis), è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno”*⁶⁸. *In conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i*

⁶⁷ Si rimanda al paragrafo 3 del capitolo II per una migliore comprensione dell'imposta di scopo (ISCOP).

⁶⁸ L'adozione del regolamento nazionale -regolamento quadro- che avrebbe dovuto

comuni, con proprio regolamento...(omissis), sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma...(omissis), i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo”.

Stando a quanto disposto, affinché un Comune possa adottare l'imposta di soggiorno è necessario che:

- **il Comune sia inserito negli appositi elenchi regionali di località turistiche o città d'arte⁶⁹;**
- **il Comune che intende istituire l'imposta, adotti un apposito regolamento attuativo;**
- **rispetto del principio di gradualità in proporzione al prezzo;**
- **il gettito dell'imposta sia destinato a finanziare interventi in materia di turismo.**

Gli elementi sopra menzionati costituiscono i **presupposti dell'imposta di soggiorno**; con riferimento, invece, ai **soggetti passivi** del tributo, questi sono **tutti coloro che pernottano presso strutture turistiche-ricettive nei Comuni che hanno adottato l'imposta e anche coloro che hanno prenotato e pagato**

disciplinare i caratteri generali dell'imposta non è mai avvenuta. Oggi pertanto in assenza di un regolamento nazionale che avrebbe favorito l'adozione di provvedimenti in linea con lo spirito della norma e fra loro omogenei, si assiste ad una frammentazione e disarmonica applicazione dell'imposta sull'intero territorio nazionale.

⁶⁹ In tal senso la sentenza n. 477 del 25 luglio 2014 del TAR Molise; il tribunale amministrativo regionale ha accolto il ricorso promosso da alcuni titolari di strutture ricettive di Termoli che avevano chiesto l'annullamento della delibera del consiglio comunale con cui era stata approvata l'imposta di soggiorno ed il relativo regolamento. **Il TAR ha ritenuto insussistente il presupposto legittimante l'introduzione del tributo a causa del mancato inserimento del Comune di Termoli nell'elenco regionale delle località turistiche mancando, completamente, l'istituzione di tale elenco ai sensi dell'art.4, D.lgs. n. 23/2011;** a ciò si aggiunge la violazione dei principi di progressività e capacità contributiva, e l'eccesso di potere per illogicità e manifesta contraddittorietà del criterio adottato nello stabilire l'entità del tributo che il Comune avrebbe commisurato in base alla categoria della struttura ricettiva e in particolar modo al numero di stelle.

il viaggio attraverso un'agenzia di viaggio o un tour operator.

L'imposta così concepita costituisce un **costo esclusivamente per il turista** e, in linea teorica, non avrebbe alcun effetto diretto sulle imprese che operano nel settore; sui gestori delle strutture ricettive ricadrebbero pertanto solamente degli obblighi di natura sussidiaria e strumentale alla esazione del tributo ovvero:

- informare, in appositi spazi, i propri ospiti dell'applicazione, dell'entità e delle esenzioni dell'imposta di soggiorno;
- dichiarare mensilmente all'Ente, entro 15 giorni del mese successivo, il numero di coloro che hanno pernottato presso la propria struttura nel corso del mese precedente con il relativo periodo di permanenza, l'imposta dovuta e gli estremi del versamento della medesima⁷⁰.

Una volta che il turista paga l'imposta di soggiorno alla struttura turistica questa è tenuta a rigirare la quota al Comune di appartenenza⁷¹.

70 Cit. Losito L. "Tassa di soggiorno 2016 costi imposta sul turismo, calcolo pagamento" www.guidafisco.it

71 Come evidenziato da Federalberghi nel rapporto su "L'imposta di soggiorno", riportato ne "L'osservatorio sulla fiscalità locale – gennaio 2014", a cura di ISTA e Mercury, pag.78,79, <<Nonostante quanto affermato da alcuni regolamenti comunali, **il gestore della struttura ricettiva non può essere definito "sostituto d'imposta"** in mancanza di una espressa previsione di legge. Nella maggioranza dei regolamenti vigenti viene invece definito come **"responsabile d'imposta"**, senza chiarire però la responsabilità in caso di omesso versamento da parte del cliente. Al riguardo, il **TAR della Toscana ha affermato che con la qualificazione di "responsabili d'imposta", non si intende considerare gli albergatori come soggetti passivi aggiuntivi dell'obbligazione di pagare l'imposta, in violazione della riserva di legge posta dalla Costituzione in materia tributaria, dal momento che una tale attribuzione di responsabilità non trova riscontro nel decreto legislativo n. 23 del 2011. Il Regolamento comunale di Firenze, così come altri analoghi, è infatti esplicito e netto nello stabilire che **soggetti passivi dell'imposta sono solo ed esclusivamente coloro che "pernottano nelle strutture ricettive"**, unici quindi tenuti al pagamento di quanto dovuto a titolo di prestazione imposta, ciò in perfetta aderenza con la previsione del decreto legislativo n.23 del 2011 laddove pone l'imposta di soggiorno "a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive". Il Comune di Firenze ha comunque chiarito che **il Regolamento non crea alcuna responsabilità in capo agli albergatori in ordine al pagamento dell'imposta, che colpisce solo ed esclusivamente i soggetti che soggiornano nelle strutture alberghiere, limitandosi a qualificare il titolare della struttura ricettiva come "responsabile degli obblighi tributari"**, cioè tenuto a porre in essere adempimenti strumentali alla esazione ma del tutto distinti dalla obbligazione tributaria. Ne discende quindi, a parere del TAR, che **nessuna richiesta potrà essere avanzata nei confronti degli albergatori per quanto concerne il pagamento dell'imposta di soggiorno. Tale pagamento potrà essere preteso solo nei confronti di chi alloggia nelle strutture alberghiere, eventualmente anche in via coattiva. Pertanto, secondo i giudici, la parte del Regolamento che prevede che "il gestore della struttura ricettiva effettua****

Si ricorda inoltre che il gestore che riscuote l'imposta vi provvede rilasciando apposita ricevuta nominativa e che l'operazione rientra fra le “operazioni fuori campo IVA”.

Possiamo notare come incide l'imposta⁷² sul costo sostenuto dal turista considerando alcune città italiane:

- **Firenze** : - **1 euro** in ostelli, case per ferie, campeggi, affittacamere non professionali;
 - **2 euro** in hotel a 2 stelle;
 - **da 3 a 5 euro** negli hotel in base alle stelle;
 - **4 euro** nelle residenze d'epoca;
- **Roma**⁷³: - **2 euro** in strutture ricettive all'aria aperta, campeggi ed aree attrezzate;
 - **3 euro** in alberghi a 1 e 2 stelle;
 - **3,50 euro** in b&b, affittacamere, case per ferie, case e appartamenti vacanze;
 - **4 euro** in hotel a 3 stelle, agriturismi e residenze turistico alberghiere;
 - **6 euro** in hotel a 4 stelle;
 - **7 euro** in hotel a 5 stelle;

il versamento al Comune di Firenze dell'imposta di soggiorno dovuta”, deve essere in realtà letta nel senso che i gestori effettuano il versamento al Comune delle somme “riscosse”, più che “dovute”>>. In tal senso anche il TAR del Veneto con la sentenza n.1165 del 21 agosto 2012, in cui ha riconosciuto l'illegittimità del regolamento del comune di Venezia nella parte in cui prevede che albergatori e titolari delle strutture ricettive siano responsabili degli obblighi tributari e della riscossione dell'entrata; per i giudici l'imposta di soggiorno deve essere versata al comune <<nel solo caso in cui le somme gli siano corrisposte (al gestore delle strutture ricettive) da parte dell'ospite alloggiato>>.

⁷² L'imposta si considera al giorno, a persona.

⁷³ Per il solo Comune di Roma l'imposta di soggiorno è stata adottata antecedentemente rispetto al D.lgs. n.23/201; il D.l. n. 78 del 31 maggio 2010 infatti ha stabilito che solo per il Comune di Roma la possibilità di introdurre un contributo di soggiorno a carico di chi alloggia nelle strutture ricettive della città, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione fino all'importo massimo di € 10 per notte di soggiorno.

- **Napoli** : - **1 euro** in hotel a 1 e 2 stelle;
 - **1, 50 euro** in hotel a 3 stelle;
 - **2, 50 euro** in hotel a 4 stelle;
 - **4 euro** in hotel a 5 stelle;
- **Venezia**: le aliquote variano in base alla stagionalità e alla posizione della struttura tra centro storico, isole e terraferma. Si va da **30 cent.** degli hotel a una stella in bassa stagione a **5 euro** per gli hotel 5 stelle in alta stagione.

Da sottolineare è anche la facoltà che i comuni hanno di disporre nello stesso regolamento **esenzioni e riduzioni** per determinati periodi di tempo o per particolari fattispecie. Fra le esenzioni più applicate quelle nei confronti di:

- minori di anni 10;
- autisti di autobus ed accompagnatori turistici;
- coloro che pernottano in ostelli della gioventù;
- portatori di handicap, non autosufficienti, muniti di idonea certificazione medica e loro accompagnatori;
- studenti in viaggio di istruzione;
- accompagnatori turistici per gruppi organizzati dalle agenzie di viaggi.

Stando ai costi sopra riportati possiamo analizzare come incida l'imposta di soggiorno su una famiglia (padre, madre e figlio di 15 anni) che intende trascorrere le proprie vacanze (una settimana in periodo di alta stagione) in un Hotel a 3 stelle:

- a Roma l'imposta sarebbe pari ad € 84,00;
- a Firenze l'imposta sarebbe pari ad € 73,50;
- a Napoli l'imposta sarebbe pari ad € 31,50.

Il quadro che si viene a delineare è tutt'altro che chiaro; stando ai dati sopra riportati si può facilmente notare come ogni singola amministrazione comunale

non solo abbia la facoltà di istituire o meno l'imposta, ma sia pressoché libera nel definirne l'ammontare e la durata; allo stato attuale l'imposta di soggiorno, nonostante il nobile intento che ne ha legittimato l'introduzione, costituisce solamente un ulteriore mezzo di concorrenza fra i Comuni e, in particolar modo fra Comuni limitrofi dove, come spesso accade, alcuni adottano l'imposta ed altri di converso non la prevedono.

Il D.lgs n.23/2011 prevedendo la possibilità per le unioni di comuni di istituire l'imposta di soggiorno ambiva alla realizzazione di un piano di sviluppo turistico basato su di un utilizzo congiunto e coordinato delle risorse derivanti dal tributo; un progetto che avrebbe accresciuto l'*appeal* e la competitività del settore turistico italiano anche all'estero.

Tuttavia, come spesso accade in Italia, le rosee previsioni sono state completamente disattese per una serie di motivi:

- il gettito dell'imposta, nonostante il Dlgs. n. 23/2011, stabilisca sia destinato esclusivamente a <<*finanziare interventi in materia di turismo*>>, è invece stato utilizzato in molti casi per ripianare i buchi dei bilanci comunali⁷⁴;
- è aumentata la concorrenza tra località turistiche limitrofe dove, in alcune l'imposta è stata introdotta ed in altre no;
- si è registrata una forte evasione del pagamento del tributo, potendo i clienti delle strutture decidere di non pagarlo (determinando così l'avvio del procedimento di riscossione coattiva). Tale situazione ha inoltre oberato i gestori delle strutture ricettive, già gravati da una altissima pressione fiscale, di ulteriori incarichi concernenti la riscossione dell'imposta;
- l'imposta che colpisce <<*coloro che alloggiano nelle strutture*

⁷⁴ Chiaramente, non ogni amministrazione comunale ha seguito tale discutibile prassi; fra gli esempi più virtuosi si può citare il caso di Catania, in cui i proventi della tassa di soggiorno sono stati utilizzati per finanziare un educational tour ovvero un tour cui hanno partecipato diversi buyer turistici-congressuali italiani ed europei, volto a far scoprire la città di Catania e tutte le sue attrattive.

ricettive>> non incide sul cosiddetto “turismo pendolare” e su quello “crocieristico” che nonostante muova diversi milioni di persone e concorra al consumo del territorio, “sfugge” completamente all'applicazione dell'imposta di soggiorno.

Gli incassi derivanti dalla tassa di soggiorno molto spesso non hanno rispettato le previsioni delle amministrazioni comunali, caso emblematico è la previsione di Roma Capitale che indicava 71 milioni di euro di incassi, in realtà gli incassi del 2012 sono stati 53 milioni di euro⁷⁵.

L'imposta di soggiorno non è sicuramente una prerogativa italiana anzi, sono diversi gli Stati in cui è prevista ed in cui è in vigore da molti più anni; se consideriamo alcune città europee vediamo come:

- a **Parigi** vige la *taxe de séjour* con un costo massimo di **€ 1,50** al giorno per persona (facendo un confronto fra capitali, a Roma l'importo massimo è di € 10 e, ricordiamo che in Francia l'aliquota IVA sui servizi alberghieri è del 7% contro il 10% italiano);
- a **Vienna** l'imposta è costante ed è pari al **2,8% del costo della stanza**;
- ad **Amsterdam e Berlino** è il **5% del costo della stanza**;
- nel **Regno Unito, Portogallo e Irlanda non si applica**.

Senza entrare nel merito dei singoli Stati e del rispettivo utilizzo del gettito derivante dall'imposta, si può facilmente notare come il tributo oltre ad essere inferiore rispetto a quello italiano è anche controbilanciato da una qualità di servizi pubblici notoriamente superiore a quella nostrana.

Federalberghi a partire dal 2011 nel suo rapporto annuale sull'imposta di soggiorno⁷⁶ ha più volte dichiarato la propria *<<contrarietà all'imposta di soggiorno, che riduce la competitività del sistema turistico italiano senza*

⁷⁵ Cit. Quarto A. “La politica fiscale nel settore turistico: un confronto internazionale”, Rivista di Scienze del Turismo -1-2/2013 pag. 44.

⁷⁶ “Osservatorio sulla fiscalità locale” a cura di ISTA e Mercury.

apportare concreti benefici>> e, nel parallelo con la tassa di sbarco afferma che se << la tassa di sbarco chiede un contributo anche a coloro che visitano il territorio senza fermarsi, che usufruiscono dei servizi e consumano le risorse senza partecipare alle spese necessarie per produrli; al contrario, si può dire che l'imposta di soggiorno uccide la gallina dalle uova d'oro, in quanto scoraggia la permanenza. L'imposta di soggiorno colpisce chi si ferma più di un giorno, acquistando sul territorio una maggior quantità di beni e servizi. Questi consumi si traducono in reddito per tutte le attività produttive (non solo per quelle turistiche) e per le persone che con le stesse collaborano, e -a cascata- in un maggiore gettito per l'erario e per gli enti locali>>.

9. Altre imposte

Fra le varie imposte pagate dalle imprese (e non solo) ve ne sono alcune che determinano un divario tra il prezzo netto di produzione e quello, invece, pagato dal consumatore finale.

Si fa riferimento, in particolare, alle imposte indirette tra cui, oltre all'IVA, precedentemente affrontata, si annoverano: l'imposta di registro, l'imposta di bollo e le accise.

L'imposta di registro è disciplinata dal Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (Testo unico del 26 aprile 1986 n. 131) ed è prevista per la **registrazione di alcuni atti giuridici** quali scritture pubbliche o private

Questo tributo ha una duplice natura: di tassa, se legato all'erogazione di un servizio da parte dell'amministrazione; d'imposta, se è determinato dal valore economico dell'atto.

L'imposta di registro può avere una certa rilevanza in determinate operazioni, **quali ad esempio trasferimenti mobiliari e immobiliari**, e si applica in alternativa all'Iva qualora l'operazione stessa non ne sia soggetta.

Si distinguono gli **atti a registrazione in termine fisso** (fra i quali: gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento) e gli **atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso** (fra i quali: scritture private non autenticate e i contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari). L'imposta dunque, sia nel caso di obbligo di registrazione previsto dalla legge, sia nel caso in cui la registrazione sia volontaria, **è prevista ai fini della registrazione di un atto presso un registro pubblico** (tenuto dall'apposito Ufficio dell'Agenzia delle Entrate) **senza possibilità di modificarne il contenuto o la data.**

Per comprenderne il funzionamento, si riporta un esempio:

Per **chi acquista una abitazione** “prima casa”:

- **se l'acquisto è effettuato con un privato:**
 - la base sulla quale determinare l'imposta è il **valore dell'immobile** (l'acquirente – a determinate condizioni e opportunamente consultato il notaio – può chiedere che la base imponibile sia determinata in base alla rendita catastale rivalutata, a prescindere dal prezzo pattuito, cd. meccanismo del prezzo/valore);
 - **si applica l'aliquota proporzionale** (in questo caso agevolata del 2 %);
 - l'imposta si paga direttamente al notaio che provvederà a versarla allo Stato;
- **se l'acquisto è effettuato da una società (ad es.: l'impresa costruttrice):**
 - la base sulla quale determinare l'imposta è il **valore dell'immobile**;
 - **si applica in questo caso l'IVA (agevolata al 4%)**;
 - l'imposta si paga direttamente al notaio che provvederà a versarla allo Stato⁷⁷.

L'imposta di bollo che trova la propria disciplina nel D.P.R. n. 642/1972 è,

⁷⁷ Esempio tratto da “L'imposta di registro”, www.dirittierisposte.it

invece, **un'imposta applicata alla produzione, richiesta o presentazione di determinati documenti.**

L'imposta può essere dovuta o in misura fissa o in misura proporzionale al valore dell'atto.

Si riportano a titolo esemplificativo alcuni degli atti, previsti dalla prima parte della Tariffa del D.P.R. n. 642/1972, per i quali è previsto il pagamento dell'imposta di bollo:

- atti rogati, ricevuti o autenticati da notai;
- domande di concessione o registrazione titoli di proprietà industriale;
- domande di concessione o registrazione di brevetti;
- domande presentate al Registro delle Imprese;
- istanze, memorie, ricorsi;
- estratti conto bancari;
- copie di atti e/o certificati rilasciati dall'Amministrazione pubblica;
- sentenze e decreti penali di condanna.

Merita un cenno la **registrazione del contratto di locazione** ed in particolar modo il caso della **locazione di tipo turistico.**

Nel caso di locazione di un immobile, **quando la locazione abbia durata superiore a 30 giorni, è previsto l'obbligo di registrazione del contratto all'Agenzia delle Entrate ed il versamento delle imposte di registro e di bollo, commisurate al valore del contratto.**

In riferimento alle **locazioni di tipo turistico**, l'art. 53 del Codice del turismo dispone che *“Gli alloggi locati esclusivamente per finalità turistiche, in qualsiasi luogo ubicati, sono regolati dalle disposizioni del codice civile in tema di locazione”* dunque vi è un rimando alla disciplina civilistica contenuta nell'articolo 1571 e s.s.

Il contratto di locazione turistica pertanto, se non supera i 30 giorni, non è vincolato a nessuna formalità, non essendo prevista né la forma scritta né la registrazione, dunque non vi è il pagamento né dell'imposta di registro né dell'imposta di bollo; inoltre mancano regole specifiche per il calcolo del canone che, viene lasciato alla libera contrattazione delle parti e non vi è alcun

obbligo di versare caparre o cauzioni; soltanto nel caso in cui la durata del contratto superi i 30 giorni, il contratto deve essere redatto obbligatoriamente in forma scritta, in quanto soggetto a registrazione obbligatoria.

Il soggetto titolare dell'immobile, casa o appartamento che intende effettuare una locazione di tipo turistico e, che svolge tale attività in forma non imprenditoriale, non sarà altresì obbligato all'apertura della partita IVA, all'iscrizione presso la CCIAA e alla presentazione della SCIA⁷⁸**(il canone percepito dal locatore, rientrando tra i redditi fondiari, sarà invece solamente assoggettato ad IRPEF).**

Inoltre il pagamento dell'imposta di soggiorno in tal caso sarebbe completamente assente, mancando una previsione in tal senso (sebbene alcuni Comuni di grandi dimensioni hanno adottato un proprio regolamento volto a disciplinare le locazioni turistiche o, richiedono l'iscrizione in un apposito registro di tutti i soggetti che effettuano locazioni turistiche anche in forma non imprenditoriale).

Data la sua natura, si comprende facilmente, come oggi giorno il contratto di locazione turistica stia avendo notevole successo e si stia diffondendo a macchia d'olio, sebbene vi siano spazi, completamente privi di regolamentazione, che lasciano ampi margini di concorrenza sleale nei confronti degli altri operatori del settore.

Per concludere la trattazione sulle imposte che hanno una incidenza più o meno diretta sul settore turistico, si possono considerare anche le accise.

Sebbene siano alle volte sottovalutate, **le accise** hanno un ruolo fondamentale nella formazione del prezzo finale di un determinato bene o servizio; concorrendo alla determinazione del prezzo finale, implicano che se il bene è

⁷⁸ La locazione turistica si differenzia da altre attività quali case vacanza o b&b in quanto non prevede alcun servizio aggiuntivo (colazione, pulizia giornaliera o cambio di biancheria); l'offerta di tali ulteriori servizi, determina lo svolgimento di attività tipicamente alberghiera, per cui vi è un'apposita disciplina.

sottoposto ad IVA, questa verrà pagata anche sull'accisa.

L'Italia, sulla base del D.lgs. n. 504/1995 denominato “Testo Unico Accise”, al pari degli altri Stati UE, applica **sulla fabbricazione di determinate categorie di prodotti di largo consumo** tali imposte; nel 2016 il Codacons, rielaborando i dati del Ministero dell'Economia, ha rilevato che nel solo periodo gennaio-novembre, lo Stato italiano ha incassato 44,3 miliardi di euro dalle sole accise.

L'imposta è indiretta e, al pari dell'IVA, grava interamente sul consumatore finale ma, si differenzia dalla stessa poiché è **applicata sulla quantità del bene consumato e non sul prezzo ed è applicata esclusivamente a determinate categorie di prodotti** fra i quali: alcol e derivati, petrolio e derivati, prodotti energetici ed energia elettrica, gas naturale e tabacchi lavorati. Ci si chiede quali siano le implicazioni tra le accise e il turismo.

Ebbene, nonostante non vi siano dirette implicazioni è sufficiente far notare come anche con riferimento a questa imposta, nel settore del gas e dell'energia elettrica il livello delle accise sia tra i più alti nell'intero territorio europeo; ciò si ripercuote in modo negativo negli esercizi alberghieri ad esempio dove, se consideriamo il periodo invernale, il consumo di energia elettrica ed in particolar modo quello di gas raggiunge livelli molto alti; che questo sia forse un modo per spronare a consumare meno?

Difficile dimostrarlo: infatti, se si considera il carburante in genere, su di esso la Legge italiana prevede che gravino una serie di accise, introdotte di volta in volta per far fronte a determinati eventi che hanno colpito la nostra penisola e non solo; pertanto, se appare legittimo e doveroso un aumento di € 0,0051/L per il terremoto che ha colpito l'Aquila nel 2009, così come l'aumento di € 0,02/L per finanziare l'attività di ricostruzione dopo i terremoti dell'Emilia del 2012, proprio non si riescono a comprendere le ragioni per cui ad oggi vi sia ancora un esborso di € 0,000981/L a titolo di finanziamento per la guerra d'Etiopia del 1935-1936 o di € 0,00723/L per il finanziamento della crisi di

Suez del 1956⁷⁹.

Le accise dunque costituiscono un ulteriore tassello che non fa altro che aumentare la pressione fiscale generale su famiglie e imprese ove, queste ultime se messe a confronto con le dirette concorrenti europee, risultano essere fra le meno incentivate e le più vessate.

10. SIAE

La SIAE è la Società Italiana degli Autori ed Editori, un ente pubblico economico a base associativa che, si occupa dell'intermediazione dei diritti d'autore dei suoi associati, autori ed editori, tutelando i diritti economici sulle loro opere.

La SIAE, non farebbe parte, in linea teorica, della nostra trattazione incentrata sul regime fiscale delle imprese che operano nel settore turistico; tuttavia non risulta possibile trascurarne la trattazione, data l'incidenza che il pagamento dei diritti SIAE ha sul conto economico delle imprese che operano nel settore considerato.

Bisogna prima di tutto effettuare una riflessione sull'ambito operativo della SIAE.

La Società Italiana Autori ed Editori, ad oggi, è l'unico intermediario autorizzato in materia di diritto d'autore; ai sensi dell'art. 180 della legge sul diritto d'autore (Legge 22 aprile 1941, n. 633 e successive modifiche, da ultimo D.lgs. n. 8/2016), infatti, *“L'attività di intermediario, comunque attuata, sotto ogni forma diretta o indiretta di intervento, mediazione, mandato, rappresentanza ed anche di cessione per l'esercizio dei diritti di rappresentazione, di esecuzione, di recitazione, di radiodiffusione ivi compresa la comunicazione al pubblico via satellite e di riproduzione meccanica e*

⁷⁹ Dati estratti da “Prezzo dei carburanti: il peso di accise ed IVA”, www.economia.rai.it.

cinematografica di opere tutelate, è riservata in via esclusiva alla Società italiana degli autori ed editori (SIAE) ”.

La SIAE, dunque, è in Italia, l'unica società che svolge tale attività, in un regime di **monopolio legale**; nell'Unione Europea l'unico caso analogo è rappresentato dalla Repubblica Ceca, mentre nel resto d'Europa tale attività è esercitata in regime di concorrenza.

Ci si chiede quali siano le ragioni per cui la SIAE costituisca un costo così “importante” per le imprese. Orbene se consideriamo gli articoli 73, 73bis, L. n. 633/1941, qui si afferma che *“Il produttore di fonogrammi, nonché gli artisti interpreti e gli artisti esecutori che abbiano compiuto l'interpretazione o l'esecuzione fissata o riprodotta nei fonogrammi, indipendentemente dai diritti di distribuzione, noleggio e prestito loro spettanti, hanno diritto ad un compenso per l'utilizzazione a scopo di lucro dei fonogrammi a mezzo della cinematografia, della diffusione radiofonica e televisiva, ivi compresa la comunicazione al pubblico via satellite, nelle pubbliche feste danzanti, nei pubblici esercizi ed in occasione di qualsiasi altra pubblica utilizzazione dei fonogrammi stessi”* e *“Gli artisti interpreti o esecutori e il produttore del fonogramma utilizzato hanno diritto ad un equo compenso anche quando l'utilizzazione di cui all'art. 73 è effettuata a scopo non di lucro”*.

Ciò significa che i diritti SIAE, vanno versati quando esercizi pubblici fra i quali bar, ristoranti e negozi, nonché quando imprese che svolgono attività di intrattenimento della propria clientela (alberghi, residence etc.) trasmettono (via radio, impianti audio, TV, videoproiettori etc.) opere di editori ed autori iscritti alla SIAE; il pagamento deve essere effettuato anche quando⁸⁰:

⁸⁰ La SIAE viene pagata anche nel caso di eventi non lucrativi e benefici (a questo proposito hanno fatto molto discutere le richieste di pagamento dei diritti SIAE ad un'associazione che aveva improvvisato una piccola festa con dei bambini di Chernobyl che avevano cantato una canzone popolare bielorusa per ringraziare le famiglie del *Progetto*

- **vengono proposte esibizioni dal vivo in cui vi è l'utilizzo di opere protette dal diritto d'autore** (basti pensare agli spettacoli proposti dallo staff di animazione all'interno delle strutture ricettive);
- **si inseriscono jingle di attesa nel centralino** (molto comuni nel settore alberghiero, utilizzati per rendere meno “noiosa” l'attesa dei clienti alla richiesta di informazioni di ogni genere);
- **trasmissione di musica di sottofondo** (negli hotel generalmente meno usata e trasmessa nella hall, mentre nei villaggi turistici costituisce un “*must*” a tutte le ore del giorno).

Tra l'attività turistico-ricettiva e gli autori di ogni genere, vi è pertanto un evidente legame molto stringente che comporta un'importante crescita dei costi. E' la stessa SIAE, nel proprio sito ufficiale (www.siae.it), ad indicare alcune delle attività soggette al pagamento del compenso per il diritto d'autore; fra queste:

- per la **musica di sottofondo**, il compenso per il diritto d'autore si corrisponde tramite un **abbonamento annuale o periodico, di importo variabile a seconda della tipologia e del numero di apparecchi utilizzati e di altri parametri quali le stelle per gli alberghi e strutture analoghe**; il permesso per musica di sottofondo autorizza l'utilizzo della musica tutelata dalla SIAE negli ambienti comuni e nelle singole camere di strutture ricettive quali, ad esempio, hotel, villaggi turistici e bed & breakfast, ove la diffusione, che può avvenire con radio, televisori, cd ecc, è finalizzata a rendere più gradevole la permanenza degli ospiti presso le strutture;
- per la **musica per attività di animazione sulle spiagge**, il compenso

accoglienza di Chernobyl che li avevano ospitati in Italia nonché la richiesta di pagamento al *Circolo Pensionati ed Anziani* di Predazzo (TN) per aver cantato alcune canzoni della tradizione locale durante la tradizionale festa degli ultranovantenni del paese) come anche nel caso di **festeggiamenti a carattere privato** (matrimoni, battesimi, cresime, compleanni, feste di laurea ed analoghi festeggiamenti) in luoghi diversi dalla propria abitazione offerti da privati e riservati ai propri invitati.

per il diritto d'autore si corrisponde tramite un **abbonamento periodico, di importo variabile a seconda della capienza dello stabilimento balneare, del numero di partecipanti e della durata delle utilizzazioni**; il permesso autorizza l'utilizzo di musica tutelata dalla SIAE per attività di animazione sulle spiagge offerte gratuitamente ai clienti nel corso della giornata come, ad esempio, ginnastica in acqua, aerobica in spiaggia ecc, ove la diffusione può avvenire con radio, televisori, cd ecc.

Per evitare che i soggetti che offrono servizi alberghieri siano interamente vessati da tali costi, nel 1995 Confindustria ha sottoscritto con la SIAE il primo accordo per la riduzione dei compensi dovuti per le esecuzioni musicali nelle strutture alberghiere (Confindustria, in seguito alla fusione tra Confindustria alberghi e Confindustria AICA⁸¹ ha poi trasferito la titolarità dell'accordo all'Associazione Italiana Confindustria Alberghi).

Per l'applicazione del trattamento tariffario agevolato è necessario presentare agli uffici della SIAE il certificato di appartenenza al sistema Confindustria Alberghi.

Agli aderenti al sistema Confindustria la SIAE riconosce una serie di sconti; di seguito si riportano gli sconti applicati alle strutture alberghiere, con riferimento alla “musica d'ambiente” ed ai “trattenimenti danzanti e concertini”, tratti dalla Circolare esplicativa delle tariffe SIAE, protocollo C 001 dell'8 gennaio 2016 a cura dell'AICA:

81 Associazione Italiana Confindustria Alberghi

Accordo per la "Musica d'Ambiente" tramite strumenti meccanici

riduzione del 30% - sulle tariffe base indicate in tabella;
riduzione ulteriore del 10% - solo per gli apparecchi posti nelle camere clienti;
ulteriore riduzione del 5% - nel caso in cui l'abbonamento riguardi un numero di apparecchi pari o superiore al 50% delle camere disponibili. La riduzione si applica solo all'importo complessivamente dovuto per gli apparecchi posti nelle camere dei clienti;
ulteriore riduzione del 10% - nel caso in cui l'abbonamento riguardi un numero di apparecchi pari o superiore al 90% delle camere disponibili. La riduzione si applica solo all'importo complessivamente dovuto per gli apparecchi posti nelle camere dei clienti.

Accordo per i "Trattenimenti danzanti e concertini"

Riduzione del 15% - Sui compensi fissi giornalieri dovuti per diritto d'autore per i trattenimenti gratuiti, ivi compresi i trattenimenti speciali, viene applicata una prima **riduzione del 15%**. Per i trattenimenti non gratuiti tale riduzione viene applicata sui compensi minimi.

Riduzione del 30% - Qualora per i trattenimenti gratuiti venga stipulato un abbonamento per un periodo di almeno 30 giorni, che comprenda almeno un trattenimento settimanale, il **compenso complessivo dovuto è ridotto del 30%**.

Nel caso in cui nella stessa giornata vengano effettuati più trattenimenti dello stesso tipo, il compenso per essi previsto dovrà essere corrisposto una sola volta.

Le riduzioni ai punti a. e b. si applicano, ove ricorrano le condizioni, sul compenso complessivamente dovuto per l'intero periodo e nell'ordine indicato (cioè prima il 15% e poi il 30% e non cumulativamente il 45%).

Siffatti accordi rappresentano sicuramente un aiuto per le imprese del settore ma, nonostante ciò, risultano esserci dei costi in ogni caso troppo alti;
 si riporta a titolo esemplificativo il costo dei diritti SIAE sostenuti, nell'esercizio 2015, dalla XYZ S.r.l.:

CONTO ECONOMICO				
COSTI				
Conto	Descrizione	Saldo al	31/12/2015	Sg
838009	DIRITTI SIAE		28.369,46	D,

Il saldo è pari ad € 28.369,46; bisogna altresì considerare che il costo sostenuto, nel caso specifico, è riferito solamente a 4 mesi, periodo in cui la

società considerata svolge attività stagionale di tipo turistico ricettivo.

Il dato e, dunque, i costi sostenuti dalle imprese non sarebbe così allarmante ed ingente se l'altro lato della medaglia, costituita dalla categoria degli artisti e degli autori, versasse in acque migliori; la situazione tuttavia non è delle più rosee neanche in questo caso; si stima infatti che il 65% degli artisti registrati alla SIAE, alla fine dell'anno percepisce in ripartizione dei diritti meno di quanto versa all'Ente per la quota di iscrizione⁸².

Ci si chiede dunque, quali siano le ragioni che impediscono l'apertura del mercato nazionale della gestione del diritto d'autore e, ci si chiede altresì quali siano le ragioni per cui una società, il cui bilancio riporta debiti per oltre 900 milioni di euro⁸³ nei confronti degli stessi autori ed artisti, continui indisturbata (anzi tutelata) a svolgere “alla meno peggio” il proprio operato.

Secondo quanto sostenuto da Diego Menegon ne *“L'intermediazione dei diritti d'autore: perché il monopolio è costoso ed inefficiente”* (in IBL Briefing Paper, Istituto Bruno Leoni, 19 luglio 2010) <<***I bassi tassi di efficienza della SIAE si ripercuotono negativamente sull'intera industria culturale italiana e sulla capacità di diffusione delle nuove tecnologie dell'informazione; il monopolio legale risulta anacronistico, oltre che lesivo della concorrenza; la conservazione del regime di esclusiva in capo alla SIAE impedisce la creazione in Italia di soluzioni più efficienti di tutela e gestione dei diritti d'autore e dei diritti connessi***>>.

L'Antitrust, per i motivi sopra riportati, ha chiesto al Governo italiano di liberalizzare il mercato di gestione del diritto d'autore, ai sensi della Direttiva 2014/26/UE; secondo l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, il perdurare del monopolio sul mercato da parte della SIAE limiterebbe la libertà

82 Tratto da *“Sprechi di Stato: Il caso SIAE”* da “Il Fatto Quotidiano” del 30 luglio 2010.

83 Dato tratto dal rendiconto di gestione al 31 dicembre 2013.

di iniziativa economica degli operatori e la libertà di scelta degli utilizzatori. L'Esecutivo si è dunque impegnato ad intervenire “nella direzione dell’apertura dell’attività di intermediazione ad altri organismi di gestione collettiva”, ovvero a liberalizzare il mercato dei diritti d'autore⁸⁴ ed inoltre, proprio in virtù della succitata Direttiva Europea, l'introduzione di una serie di norme comunitarie ha di fatto ridotto il monopolio SIAE in Italia, poiché sebbene permanga il divieto di costituire nuove organizzazioni di intermediazione del diritto d'autore, gli autori ed editori possono ora tutelare il proprio diritto, iscrivendosi liberamente alle associazioni di autori degli altri paesi dell'Unione⁸⁵.

84 Cit. Ricci N., “Imprese, come non pagare la SIAE”, www.pmi.it, 24 giugno 2016.

85 Fra i mezzi oggi riconosciuti ad autori ed editori, purché non iscritti alla SIAE, vi è oggi la facoltà di sottoscrivere, a tutela delle proprie opere, le **Creative Commons Public Licenses (CCPL)**; queste licenze, a differenza della SIAE basata sul principio “**All rights reserved**” (Tutti i diritti riservati), si fondano sul “**Some rights reserved**”, in base al quale il titolare dei diritti concede o meno alcuni diritti alla controparte; infatti i diritti possono essere concessi con varie limitazioni, fra le quali: divieto di modifica, divieto all'uso commerciale, o concedendo l'opera sulla base del “copyleft” per cui l'eventuale opera realizzata sul modello di un'opera coperta da CCPL, deve essere diffusa alle medesime condizioni di diffusione dell'opera originaria.

CAPITOLO IV

LE NUOVE TENDENZE

SOMMARIO: 1. La sharing economy.

1. La sharing economy

Dal punto di vista dell'innovazione dei prodotti, il turismo si presenta come un settore altamente innovativo. Per soddisfare il crescente fabbisogno sono stati sviluppati numerosi nuovi prodotti tra cui il turismo ecologico, del benessere e culturale.

L'innovazione e la qualità del prodotto sono fattori importanti per evitare il declino delle destinazioni e, considerando che il turista sceglie solitamente la destinazione che offre il soddisfacimento di una pluralità di desideri (alloggio, eventi, attività), la competitività delle destinazioni può essere mantenuta o migliorata soltanto se tutte le parti interessate possono agire in cooperazione e se viene creata un'adeguata infrastruttura pubblica.

Le imprese turistiche stesse mirano grazie all'innovazione a diminuire i costi e a migliorare la qualità del servizio per aumentarne la competitività. Questo vale anche per la costante crescita delle prenotazioni online, che non solo hanno cambiato le abitudini dei consumatori ma hanno facilitato anche l'adozione di nuove strategie di marketing.

L'uso delle nuove tecnologie della comunicazione ha altresì profondamente modificato l'ambiente operativo delle imprese turistiche di “vecchia generazione”, aprendo la strada ai così detti operatori “next-gen”.

Al giorno d'oggi sono diventati di uso quotidiano termini come *car sharing*, *bike sharing*, *home sharing* e *social eating*; questi fenomeni costituiscono la

cosiddetta *sharing economy* ovvero l'economia della condivisione: un'economia moderna, solidale, *eco-friendly* e basata sullo scambio di beni piuttosto che sul loro acquisto.

Lo sviluppo tecnologico, accompagnato da un innalzamento e livellamento della tecnologia messa a disposizione di tutta la collettività, ha determinato il diffondersi della *sharing economy*.

Oggi è possibile viaggiare, mangiare, bere e dormire con una facilità impressionante; bastano pochi “tap” sul proprio *smartphone* per accedere ad una vastissima gamma di servizi su misura per ogni tipo di esigenza.

Se non si ha voglia di viaggiare in treno o autobus, si può richiedere un passaggio; se il ristorante è troppo affollato, si può essere ospiti a cena in casa di un estraneo; se la camera d'hotel, è troppo cara si può pernottare in un appartamento messo appositamente a disposizione da un privato cittadino.

Tutti questi nuovi fenomeni producono un ampliamento dell'ambiente economico e dei soggetti che vi partecipano, determinando così la nascita di nuove opportunità di crescita, occupazione ed imprenditorialità, fondate su uno sviluppo sostenibile economicamente, socialmente ed ambientalmente⁸⁶.

Per entrare a far parte della *sharing economy* sono pochi i mezzi di cui servirsi: sono infatti sufficienti una connessione internet, una carta di credito o prepagata, la voglia di conoscere nuove persone e di sperimentare nuove realtà. Fra i punti forti dell'economia della condivisione vi è sicuramente l'immediatezza e maggiore libertà riconosciuta agli utenti operatori, ovvero coloro che offrono un determinato servizio, di proporre il proprio prodotto (passaggio auto, appartamento, ecc.) senza alcun controllo preventivo riguardante i requisiti e la qualità del servizio offerto.

Tuttavia, il punto forte delle piattaforme su cui si sviluppa la *sharing economy* (fra cui: Airbnb, Uber, Blablacar e Gnammo), ne costituisce anche il punto

⁸⁶ Cit. Proposta di Legge n. 3564 “*Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione*”, 27 gennaio 2016.

debole ed è quello che più di tutti viene oggi posto sotto la lente d'ingrandimento.

Allo stato attuale non esiste né una normativa nazionale né una normativa dell'Unione Europea in materia di *sharing economy*, sebbene in Italia sia stata presentata una proposta di legge, la n. 3564 del 27 gennaio 2016, concernente la *“Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione”*.

La proposta si prefigge come obbiettivo quello di regolamentare la sharing economy poiché oltre ad essere **<<un nuovo modello economico e culturale, capace di promuovere forme di consumo consapevole>>** che **<<può migliorare la qualità della vita dei cittadini, promuovere la crescita (in particolare a livello di economie locali) e ridurre gli effetti sull'ambiente>>**.

Questa visione è confermata da uno studio (“Consumer Intelligence Series: The Sharing Economy, PWC 2015) citato dalla Commissione Europea, il quale indica come la *sharing economy* sia **<<potenzialmente in grado di accrescere le entrate globali dagli attuali 13 miliardi di euro circa a 300 miliardi di euro entro il 2025>>**.

Tralasciando in questo caso gli aspetti meramente economici si vuole evidenziare, così come avviene nella proposta di legge, l'importanza **<<che i servizi offerti tramite l'economia della condivisione non siano all'origine di pratiche di elusione fiscale o concorrenza sleale né violino regolamentazioni locali e regionali o normative nazionali ed europee>>**.

Ed è proprio la concorrenza sleale la pratica che più sta colpendo vari settori dell'economia fra i quali, quello maggiormente investito, è proprio il settore turistico.

Secondo un'analisi compiuta dal Parlamento Europeo⁸⁷, portali o piattaforme

87 “Research for tran committee – Tourism and the sharing economy: challenges and opportunities for the EU”, 2015.

on line, come Airbnb e Uber, hanno “disturbato” il mercato alloggiativo o creato concorrenza “sleale” ai trasporti turistici locali ed ai taxi in particolare. Inoltre, si è calcolato che a New York, tra il secondo semestre 2012 e il primo semestre 2013, gli albergatori hanno perso un milione di clienti che hanno preferito rivolgersi ad Airbnb.

Una grande banca di investimenti come Morgan Stanley calcola che almeno metà degli alloggi offerti siano ormai interi appartamenti e tale pratica ha sempre più un valore commerciale in quanto frequentemente vi sono proprietari che offrono contemporaneamente anche decine di appartamenti, affittandoli a ripetizione anche per tutto l'anno⁸⁸.

Il Sole 24 Ore ⁸⁹, ha invece fatto notare come **la crescita compulsiva** (di tale mercato) **è spesso accompagnata dall'elusione delle regole e dalla deregulation delle licenze; al turista, e in generale al cliente, si stenta a rilasciare regolari fatture e i sistemi di controllo a fronte di un fenomeno cresciuto con tale rapidità, sono ancora inadeguati**⁹⁰.

88 Tratto da “Giganti senza guadagno. La sharing economy non paga. Uber e Airbnb”, “La Repubblica” del 3 febbraio 2017, a cura di Ricci M; nell'articolo si evidenzia anche che la pratica di affittare ripetutamente l'appartamento, *“in futuro sarà sempre meno possibile; a Londra, lo stesso appartamento non potrà essere offerto per più di 90 giorni l'anno. Oggi, almeno un quarto degli alloggi Airbnb viene affittato per periodi superiori. Un vincolo analogo (120 giorni) è stato posto in un'altra città altrettanto ambita: Parigi. Ma due case su tre, fino ad oggi, venivano affittate per periodi superiori. A New York e a San Francisco, ogni proprietario non può offrire su Airbnb più di un appartamento. La stretta sull'offerta commerciale non è però la novità più importante; il punto chiave è che, nelle varie città, la piattaforma ha dovuto riconoscere la propria responsabilità, senza nascondersi più dietro ai proprietari. Si tratti di assicurare il rispetto dei 90 giorni o il pagamento delle tasse, Airbnb non è più una piattaforma neutrale, ma l'interlocutore e il garante nei confronti delle municipalità”*.

89 Nell'articolo di Giuntella N., “Turismo e sharing economy, tutti i numeri (e i problemi)”, 18 dicembre 2015.

90 In Italia, un caso analogo si è presentato nel momento in cui è apparsa inevitabile la regolamentazione dei bed and breakfast; come precedentemente analizzato, il Legislatore, non senza qualche difficoltà derivante dalla competenza regolamentare affidata alle Regioni per il settore turistico, ha disciplinato il fenomeno. L'attività di B&B può essere svolta sia in forma non imprenditoriale che in forma imprenditoriale; nel primo caso i proventi vengono tassati secondo gli scaglioni di reddito IRPEF, nel secondo caso sorge l'obbligo di

A ciò, bisogna aggiungere che agli operatori next gen della sharing economy, rispetto agli albergatori tradizionali è destinato, per forza di cose, sebbene appaia del tutto ingiustificato, un trattamento diverso anche sotto il profilo dei controlli effettuati dalle autorità preposte.

Guardia di Finanza, Capitaneria di Porto e NAS, sono solo alcune delle autorità preposte alla attuazione di controlli di vario genere: da controlli sulla regolarità di licenze ed autorizzazioni a controlli sul rispetto delle norme igienico-sanitarie, sono tutti con estrema facilità evitati, a causa, anche, della possibilità di eliminare tramite pochi “*click*” il proprio annuncio su tali piattaforme, cosa che un albergatore evidentemente non potrà mai effettuare; di conseguenza a poco servirebbero le eventuali recensioni negative effettuate da chi abbia usufruito di un servizio “scadente” o addirittura in totale abusivismo.

Basti, a tal proposito, ricordare un recente caso⁹¹ accaduto in Francia con protagonisti alcuni ragazzi che, dopo aver prenotato una villetta su Airbnb, a pochi chilometri da Parigi ed essersi recati sul posto per trascorrere un piacevole *week-end*, hanno rinvenuto nel giardino della stessa il cadavere di una donna in stato di decomposizione.

Ovviamente, il caso riportato è più unico che raro e, sicuramente gli appartamenti o camere non vengono utilizzate per compiere o escogitare atti di terrorismo, rapine o qualsiasi altro atto criminale ma, al contrario, costituiscono una valida alternativa agli strumenti ricettivi tradizionali, ampliando notevolmente le *chances* turistiche sulla base delle più svariate esigenze.

iscrizione nel Registro delle Imprese, di apertura della partita IVA e l'assoggettamento del reddito, a seconda dei casi, ad IRAP, IRPEF o IRES. In entrambi i casi, al pari delle altre strutture ricettive, i B&B, provvedono alla riscossione ed al versamento dell'imposta di soggiorno od ancora alla segnalazione degli ospiti presso la Questura. Sebbene la normativa sui B&B sia parecchio frastagliata, lacunosa e soprattutto diversa da Regione a Regione, in ogni caso oggi vi è una regolamentazione che consente agli ospiti di poter effettuare scelte ponderate e, di essere tutelati.

91 Riportato su , “*Amore che bella questa casa su Airbnb. La affittano, dentro la scoperta mostruosa*”, www.liberoquotidiano.it, del 29 febbraio 2016.

Ciò che si vuole evidenziare, a tutela del turismo in generale, è la mancanza di regolamentazione di tale fenomeno, utile sia per favorirne lo sviluppo sia per la conservazione della libera concorrenza sul mercato.

CONCLUSIONI

L'elaborato si è posto come obiettivo quello di fornire un quadro generale sul regime fiscale applicato in uno dei settori più rilevanti per l'economia italiana: il turismo.

L'analisi ha mostrato come incidano le singole fattispecie di tributi sull'operato e sulle scelte strategiche effettuate dalle imprese.

Purtroppo, ad oggi, le nostre imprese risultano “incatenate” e sottoposte ad una serie di vincoli che non fanno altro che ridurre la competitività del settore turistico italiano sotto ogni punto di vista.

Il risultato è che “in Italia fare impresa è impossibile”; infatti il peso della tassazione sulle imprese italiane è il più alto d'Europa.

Tale assioma tuttavia non è sufficiente a rendere l'idea di quanto sia minato il campo su cui operano le imprese turistiche.

Il livello troppo alto dei costi causati da adempimenti normativi e, la complessità delle norme e il conseguente eccessivo numero di soggetti pubblici coinvolti, sono gli aspetti che pesano maggiormente.

A titolo esemplificativo si riporta ancora una volta il conto economico dell'impresa XYZ S.r.l.

In questo caso si riportano i dati concernenti tutte le imposte dirette ed indirette cui è stata sottoposta l'impresa considerata nell'esercizio 2015.

CONTO ECONOMICO			
COSTI			
Conto	Descrizione	Saldo al	31/12/2015
837004	IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE		28.214,67
837005	IRES		5.463,20
8.37	ONERI TRIBUTARI DIRETTI D'ESER		33.677,87
838001	IMPOSTA DI FABBRICAZIONE		34,64
838003	IMPOSTA DI REGISTRO		434,72
838004	IMPOSTA DI BOLLO		1.023,61
838005	TASSE DI CONCESSIONI GOVERNATIVE		131,30
838006	IMPOSTE COMUNALI (TARSU)		60.613,01
838007	DIRITTI ED AGGI ERARIALI		80,00
838008	IMPOSTE E TASSE DIVERSE		30,00
838009	DIRITTI SIAE		28.369,46
838010	TASSE AUTOMOBILISTICHE		2.148,82
838011	CONTRIBUTI ASSOCIATIVI		
838013	COSAP		183,37
838021	CONSORZIO DI BONIFICA		4.843,80
8.38	ONERI TRIBUTARI INDIRETTI D'ES		97.892,73

Si osserva come gli oneri tributari diretti siano pari ad € 33.677,87 mentre, gli oneri tributari indiretti siano pari ad € 97.892,73 per un valore totale di € 131.570,60.

Il dato è di per sé significativo se rapportato all'utile dell'esercizio pari ad € 24.180,00.

È chiaro dunque che il problema fondamentale sta anzitutto in quella “giungla normativa”, nella complessità e farraginosità nella gestione della tassazione che rende costosissimo e faticosissimo qualsiasi attività economica, che distrugge la produttività e scoraggia inevitabilmente non solo l’iniziativa imprenditoriale, ma anche il lavoro a tutti i livelli.

Non solo infatti le imprese sono “tartassate” da una mole di tributi e di costi in grado di avvilire anche Guido Orefice, protagonista de “La vita è bella” ma, sono spesso tenute anche all'utilizzo di risorse interne per la gestione di alcune pratiche fiscali come nel caso della riscossione dell'imposta di soggiorno.

Il turismo, in tale contesto, sembra essere lontano anni luce dall'essere considerato come una vera e propria risorsa per l'economia italiana; le imprese che operano nel settore non sono percepite come fonte di ricchezza, in grado di effettuare investimenti e creare nuova occupazione; al contrario queste sono i

“limoni che vanno spremuti” fino all'ultima goccia in ragione della loro capacità contributiva.

Una capacità contributiva che al pari del petrolio è destinata ad esaurirsi.

I maggiori oneri pagati dalle imprese per tasse e tributi locali in genere, con una politica fiscale più equa nei confronti di tutti i contribuenti, potrebbero essere destinati dall'imprenditore al miglioramento della qualità e quantità dei servizi offerti al cliente, alla stessa riduzione delle tariffe applicate con conseguente aumento della competitività nonché, a maggiori investimenti nella produzione dei servizi erogati.

Tassare il turismo costituisce sicuramente un'opzione attraente per i governi e le amministrazioni degli enti locali che affrontano crisi di bilancio e sollecitazioni per diminuire la pressione fiscale sulla popolazione in genere.

L'imposizione fiscale in ambito turistico viene infatti spesso giustificata da considerazioni di politica economica e tassare il turismo pertanto significa: ottenere gettito fiscale; finanziare la fornitura di beni e servizi specifici; ripartire il carico fiscale tra soggetti che usufruiscono dei beni e servizi pubblici (turisti) e chi ne subisce i costi (popolazione locale); correggere le esternalità negative prodotte dal turismo e trasferire ricchezza da una fascia di popolazione all'altra.

Tuttavia, al pari dell'introduzione di una tassa in altri settori dell'economia, quelle sul turismo devono essere implementate con particolare cautela.

Alcuni studi dimostrano che nel settore del turismo si riscontrano alti livelli di elasticità della domanda rispetto al prezzo: basta un leggero aumento dei prezzi dei prodotti turistici (dovuto all'incremento di imposizione fiscale) di un paese, per perdere turisti che si rivolgono ad altre destinazioni più economiche.

Inoltre, molto spesso, sono più gli effetti distorsivi e i costi generati dall'introduzione di una tassa turistica che non i benefici. L'effetto negativo della tassazione turistica non si esprime unicamente verso i turisti provenienti da altri paesi; le distorsioni provocate riguardano anche la popolazione

nazionale. La tassazione del turismo colpisce, infatti, sia la distribuzione del reddito tra i residenti dei paesi ospitanti rispetto a quelli di origine dei turisti, che la distribuzione del reddito tra i residenti locali.

A tal proposito, nel contesto europeo, l'Italia esprime una domanda turistica più bassa rispetto alla maggior parte degli altri paesi. I dati sui viaggi di vacanza effettuati dai residenti nei paesi dell'UE di età pari o superiore ai 15 anni mostrano una media europea di 2,4 vacanze pro capite.

Per l'Italia, tale rapporto è pari a 0,9, ben al di sotto rispetto a paesi vicini come la Francia (3,8 vacanze pro capite), la Spagna (3,0) e la Germania (2,8).

Tale dato sarebbe destinato a crescere se solo il Legislatore riducesse l'aliquota IVA dal 10% al 5% sui servizi turistici; come visto nel corso della trattazione, una siffatta riduzione avrebbe conseguenze dirette sulla popolazione in genere e sui turisti in particolare, determinando una riduzione apprezzabile del costo finale sostenuto dagli stessi ed aumentando di conseguenza il numero delle vacanze pro capite.

Il turista che intende trascorrere le proprie vacanze in Italia inoltre, oltre a sobbarcarsi il pagamento di un'IVA maggiore sarà tenuto anche al pagamento dell'imposta di soggiorno che, sebbene vari di comune in comune, nella media è in ogni caso superiore al tributo richiesto in altri paesi UE.

Pertanto si può legittimamente concludere affermando che in Italia il gettito fiscale derivante dal turismo debba essere considerato come una risorsa aggiuntiva; quel *quid pluris* in grado di foraggiare lo stesso settore produttivo attraverso la riduzione delle esternalità negative *in primis*, *deinde* migliorando i servizi e la qualità in generale delle destinazioni turistiche.

Sitografia

- www.pmi.it
- www.fiscoetasse.com
- www.investireoggi.it
- www.altalex.com
- www.ilsole24ore.com
- www.regioni.it
- www.amministrazionicomunali.it
- www.finanze.it
- www.ipsoa.it
- www.gazzettaufficiale.it
- www.cassazione.net
- www.cndcec.it
- www.dirittierisposte.it
- www.siae.it
- www.cgiamestre.com
- www.omniaconsulting.it
- www.ghnet.it
- www.professionisti.it
- www.01net.it
- www.guidafisco.it
- www.ulisseonline.it

Riferimenti bibliografici

- Aiello G. (1998), *“Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione, marketing”*, Hoepli, Milano.
- De Simone Niquesa L. (2013), *“Economia e direzione delle imprese ricettive”*, Franco Angeli, Milano pp. 123-173.
- Benevolo C., Grasso M. (2007), *“L'impresa alberghiera. Produzione, Strategie e Politiche di Marketing”*, Franco Angeli, Milano pp. 47-81; 153-163; 197-203; 229-253.
- Rispoli M., Tamma M. (1991), *“Le Imprese Alberghiere”*, Cedam, Padova pp. 43-61; 91-161.
- Dammacco S. (2016), *“Le Imprese alberghiere. Costituzione e gestione. Lineamenti giuridici. Criteri organizzativi. Scritture contabili. Bilancio e nota integrativa. Rendiconto finanziario. Regime fiscale. IVA. Imposte dirette”*, Maggioli Editore.
- Peroni G. (1995), *“Economia e management delle imprese alberghiere”*, Franco Angeli, Milano pp. 161-197; 381-417.
- Rinaldi A. (2011), *“Le tasse sul turismo. Quali tipologie scegliere?”*, Rivista di Scienze del Turismo-3/2011.
- Quarto A. (2013), *“La politica fiscale nel settore turistico: Un confronto internazionale”*, Rivista di Scienze del Turismo-1-2/2013.
- Delise E. (2006), *“Impatti ambientali negativi sul turismo: eco-tassa, una soluzione?”*, Annali Italiani del Turismo Internazionale, 2006 volume n. 1 pag. 31-52.
- Santagata R. (2012), *“Diritto del turismo”*, Utet.
- A.A.V.V. (2012), *“Guida normativa per la gestione di campeggi e villaggi turistici”*, Centro Italiano di Studi Superiori sul Turismo e sulla Promozione Turistica pp. 101-153.
- Candela G., Castellani M., Mussoni M. (2013), *“Imposta di soggiorno: spesa pubblica e tassazione nelle destinazioni turistiche”*, Politica Economica /a. XXIX, n. 3, dicembre 2013 pp. 293-318.

- Manente M. (2013), *“Turismo e fiscalità. Effetti della riduzione dell'IVA nel turismo”*, GHNETwork.
- Manzoni I., Vanz G. (2008), *“Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici”*, G. Giappichelli Editore, Torino.
- Tesauro F., (2012), *“Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2 Parte speciale”*, Utet.
- Ruggiero E., Melis G., (2008), *“Pluralità di sistemi contabili, diritto commerciale e diritto tributario: l'esperienza italiana”*, in *“Rassegna tributaria”* n. 6 di novembre-dicembre 2008, pag. 1624.
- Campobasso G. F., (2008), *“Diritto commerciale. 1. Diritto dell'impresa”*, Utet.
- De Angelis L., (2013), *“Elementi di diritto contabile. Disciplina civilistica e principi contabili internazionali”*, Giuffrè Editore.
- Persiani A., *“Value Added Tax”*, course on European Taxation Academic year 2014/2015, Prof. Tulio Rosembuj (Luiss Guido Carli).
- Rasi F., Persiani A., *“Dal bilancio di esercizio al reddito d'impresa”*, cattedra di diritto tributario dell'impresa a.a. 2016/2017, Prof.ssa. Livia Salvini (Luiss Guido Carli).
- Rasi F., *“Il reddito d'impresa nell'IRPEF e nell'IRES: definizione e inquadramento generale. IRES: soggetti passivi”*, cattedra di diritto tributario dell'impresa a.a. 2016/2017, Prof.ssa. Livia Salvini (Luiss Guido Carli)
- Procopio M., (2003), *“L'oggetto dell'IRAP”*, Cedam.
- Visentini G., Palazzolo A., (2014), *“Compendio di diritto commerciale”*, Cedam.
- Marchetti F., *“La tassazione dell'impresa individuale e collettiva”*, cattedra di diritto tributario a.a. 2010/2011 (Luiss Guido Carli).
- Marchetti F., *“I redditi di impresa. Principi”*, cattedra di diritto tributario a.a. 2010/2011 (Luiss Guido Carli).
- Marchetti F., *“IRPEF ed IRES profili generali”*, cattedra di diritto

tributario a.a. 2010/2011 (Luiss Guido Carli).

- Tosi L., (2009), *“La fiscalità delle città d'arte. Il caso del comune di Venezia”*, Cedam.