

IL DIRITTO DEGLI AFFARI

Anno (XI) – Fasc. 2 – 2021

CATERINA FERRARIO

*L'IMPOSTA DI SOGGIORNO: VINCOLO OD
OPPORTUNITÀ PER IL SETTORE TURISTICO?*

Estratto

ISSN 2281-4531

DIRETTORE RESPONSABILE

Bruno Inzitari

COMITATO SCIENTIFICO

Enrico Al Mureden, Paola Bilancia, Vincenzo Franceschelli, Francesco Antonio Genovese, Giuseppe Grisi, Alessio Lanzi, Raffaella Lanzillo, Daniela Memmo, Stefania Pacchi, Gabriele Racugno, Carlo Rimini, Laura Salvaneschi, Giuseppe Sbisà, Maria Cristina Vanz

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Martino Zulberti

COMITATO DI REDAZIONE

Érico Andrade, Laura Baccaglini, Francesca Benatti, Marcelo José Magalhães Bonizzi, Maria Novella Bugetti, Juliana Cordeiro de Faria, Elena Depetris, Vincenzo De Sensi, Beatrice Ficarelli, Alessio Filippo Di Girolamo, Mariangela Ferrari, Elena Gabellini, Albert Henke, Marek Ivančo, Lucas Carlos Lima, Michela Bailo Leucari, Andrea Lolli, Rita Lombardi, Elena Marinucci, Flavia Marisi, Rita Maruffi, Juan Pablo Murga Fernández, Leonardo Netto Parentoni, Paolo Passaniti, Giulio Peroni, Giacomo Pirota, Stefano Pellegatta, Valentina Piccinini, Vincenzo Ruggiero, Tania Tomasi, Alberto Villa, Michelle Vanzetti, Diego Volpino, Martino Zulberti

COMITATO PER LA VALUTAZIONE SCIENTIFICA

Francesca Benatti, Federico Ferraris, Giusella Finocchiaro, Lucio Imberti, Giovanni Meruzzi, Raffaella Muronì, Andrea Rossetti, Giacomo Pongelli, Paolo Rondini, Chiara Tenella Sillani, Emilio Tosi, Michelle Vanzetti, Giovanna Visintini

SEGRETERIA DI REDAZIONE

Davide Corrarò, Livia Marcinkiewicz

PROCEDURA DI REFERAGGIO

I contributi pubblicati nella Rivista sono sottoposti ad un giudizio di idoneità alla pubblicazione da parte di due membri del Comitato per la Valutazione Scientifica.

I contributi sono sottoposti in forma anonima al revisore, il quale entro quindici giorni comunica se il contributo è meritevole di pubblicazione, non meritevole di pubblicazione o se è meritevole subordinatamente a modifiche. Nel primo caso il revisore non esprime alcuna motivazione, nel secondo fornisce le ragioni ostative alla pubblicazione, nel terzo indica le modifiche che ritiene necessarie affinché il contributo possa essere pubblicato.

In caso di parere negativo dei Revisori il contributo non verrà pubblicato.

L'IMPOSTA DI SOGGIORNO: VINCOLO OD OPPORTUNITÀ PER IL SETTORE TURISTICO?

CATERINA FERRARIO
*Professore associato
nell'Università di Ferrara*

SOMMARIO 1. – La tassazione dei flussi turistici. – 2. – Il settore turistico nell'economia italiana. – 3. – La tassazione dei flussi turistici in Italia. – 4. – Imposta di soggiorno e finanza locale. – 5. – L'impatto dell'imposta di soggiorno sul settore turistico.

1. – Molti sono gli strumenti tributari che colpiscono, direttamente o indirettamente, il settore turistico¹. In particolare, merita menzione la tassazione dei flussi turistici². Tributi appartenenti a quest'ultima tipologia sono ampiamente diffusi a livello internazionale³ e spesso finanziano i livelli di governo locale, come avviene anche nel caso italiano con l'imposta di soggiorno ed il contributo di sbarco.

In Italia l'imposta di soggiorno è stata introdotta come tributo proprio comunale nel quadro del modello di federalismo fiscale scaturito dalla legge 42/2009 di delega al Governo in attuazione dell'art. 119 Cost. Essa, tuttavia, non è imposta nuova nel sistema tributario italiano: un tributo simile aveva già trovato applicazione dal 1910 al 1989, e successivamente Trentino-Alto Adige e Sardegna hanno adottato questa imposta per un limitato periodo di tempo. Nel contesto del federalismo fiscale, l'imposta di soggiorno è un valido strumento di autonomia finanziaria per gli enti locali, tanto più rilevante in conseguenza della contrazione delle entrate derivanti dall'imposizione immobiliare. Infatti, sebbene quest'ultima rappresenti il perno dell'autonomia finanziaria dei Comuni italiani, recenti interventi legislativi ne hanno ridimensionato il contributo al complesso delle entrate proprie comunali. Infine, la riduzione dei trasferimenti erariali e i vincoli all'indebitamento degli enti locali rendono tanto più necessaria una fonte aggiuntiva di entrata.

¹ Per una rassegna, si vedano OCSE, *Tourism Trends and Policies 2014*, Parigi, 2014; UNWTO, *Tourism market trends Europe*, Madrid, 1998; EUROPEAN COMMISSION, *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism*, Bruxelles, 2017.

² Ad esempio, l'imposta di soggiorno (*tourist tax*), le tasse per i visti d'ingresso, le tasse aeroportuali, gli strumenti di *road pricing*.

³ OCSE, *Tourism Trends and Policies 2014*, cit., UNWTO, *Tourism market trends Europe*, cit.

Le potenzialità di gettito dell'imposta di soggiorno non sono irrilevanti nel contesto italiano, dove gran parte del territorio è caratterizzato da una significativa vocazione turistica. Inoltre, sotto un profilo economico, l'imposta possiede alcune proprietà desiderabili per un tributo locale: permette la compensazione delle esternalità negative derivanti dai fenomeni turistici e consente il finanziamento di servizi per il turismo. Infine, sotto il profilo politico è imposta poco "visibile"⁴: colpisce i non residenti, che non hanno possibilità di esprimersi a livello locale tramite il meccanismo di voto. Pertanto la sua introduzione è più facile con riferimento alle ripercussioni sul consenso politico-elettorale. A fronte dell'introduzione dell'imposta di soggiorno, si manifesta però un potenziale conflitto tra due obiettivi, quello di finanziare gli enti locali, in misura adeguata e con strumenti tributari opportuni, e quello di non deprimere i flussi turistici, per evitare impatti negativi sulla *performance* del settore turistico. In questo lavoro vengono presentate alcune riflessioni su entrambi questi aspetti, mettendo in evidenza come l'imposta di soggiorno non crei conflitti, ma possa anzi essere strumento appropriato sia per il finanziamento dei Comuni che per la promozione dei flussi turistici. La trattazione è preceduta da alcuni elementi utili ad inquadrare il settore turistico nel contesto dell'economia italiana.

2. – Il settore turistico rappresenta una voce importante nel PIL italiano. Nel 2017 le attività turistiche hanno contribuito direttamente al PIL dell'Italia per il 6% e nel settore turistico ha trovato lavoro circa il 6% degli occupati del Paese⁵. Il contributo del turismo internazionale è significativo e l'Italia ha saputo mantenere la propria quota di mercato in un contesto di costante espansione del fenomeno a livello globale. La bilancia turistica dei pagamenti, storicamente in attivo, nel 2017 ha riportato un saldo netto positivo di 14.598 milioni di euro, pari allo 0,9% del PIL⁶. L'offerta ricettiva italiana è costituita da circa 178 mila esercizi ricettivi, di cui il 18,6% sono esercizi alberghieri, e il restante 81,4% sono esercizi complementari (per oltre la metà alloggi in affitto)⁷. La pandemia COVID-19 ha colpito il settore turistico più duramente che altri, nel biennio 2020-2021 questo comparto ha sofferto una più marcata contrazione del fatturato e un maggior

⁴ Secondo la riflessione sul concetto di *tax salience* proposta da E. BRACCO – F. PORCELLI – M. REDOANO, *Political competition, tax salience and accountability: Theory and evidence from Italy*, in *European Journal of Political Economy*, 58, 2019, 133 ss., spec. 138.

⁵ ISTAT (2020), *Conto satellite del turismo in Italia, anno 2017*, Roma, 2020.

⁶ E. BREDA – R. CAPPARIELLO – V. ROMANO, *Il turismo internazionale in Italia: recenti tendenze, domanda potenziale e confronto con i principali concorrenti europei*, in *Banca d'Italia – Questioni di Economia e Finanza*, Occasional Paper 475, 2018.

⁷ OSSERVATORIO NAZIONALE DEL TURISMO, *Turismo in cifre 1*, Roma, 2018.

deterioramento delle condizioni occupazionali rispetto ad altri settori⁸. In parte questo è la conseguenza della forte dipendenza del comparto dalla mobilità internazionale e dall'afflusso di turisti stranieri. È proprio la quota di valore aggiunto legata al turismo internazionale ad essere crollata negli anni 2020-2021 a causa dell'intensa flessione delle presenze straniere⁹. Tuttavia, il volume significativo del turismo interno ha confermato la vitalità di questo settore dell'economia, sebbene sia stato colpito più di altri dagli effetti della contrazione degli spostamenti interni e dalle limitazioni alle occasioni di socialità.

3. – La tassazione dei flussi turistici non è elemento di novità nel sistema tributario italiano¹⁰. Il primo esempio si ebbe con la legge n. 863/1910¹¹, che conferì ai Comuni nel cui territorio fossero presenti stabilimenti idroterapici, ovvero stazioni balneari o climatiche, la facoltà di introdurre un'imposta di soggiorno a carico dei soggetti soggiornanti nel Comune per almeno cinque giorni a scopo di cura. Il gettito era vincolato al finanziamento delle spese per lo sviluppo delle stazioni climatiche o balneari, attraverso opere di miglioramento, ampliamento o semplice abbellimento¹². Negli anni successivi alla sua introduzione, la disciplina del tributo subì alcune modificazioni, fino all'approvazione del r.d.l. n. 1926/1938¹³, che istituì l'imposta di soggiorno, di cura e turismo, estendendo l'applicazione del tributo a tutte le località di interesse turistico¹⁴. Il gettito era prevalentemente destinato alla locale azienda autonoma per il turismo (o

⁸ C. DEMMA, *Il settore turistico e la pandemia di COVID-19*, Banca d'Italia, Note Covid-19, Roma, 28 settembre 2021.

⁹ V. DELLA CORTE – C. DORIA – G. ODDO, *The impact of Covid-19 on international tourism flows to Italy: evidence from mobile phone data*, in Banca d'Italia – *Questioni di Economia e Finanza*, Occasional Papers 647, Roma, 2021.

¹⁰ 13 Così A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1305 ss., spec. 1308: «(...) quanto alle disposizioni del d.lgs. n. 23 sulla finanza comunale, (...) disciplinano fattispecie impositive solo apparentemente nuove, ma che in realtà ripropongono ipotesi già note all'ordinamento, sebbene perse nel buio della storia (mi riferisco all'imposta di soggiorno (...))».

¹¹ L. 11 dicembre 1910, n. 863 che dà facoltà ai Comuni di istituire una tassa di soggiorno.

¹² Art. 2 l. 863/1910.

¹³ R.d.l. 24 novembre 1938, n. 1926 recante «Modificazioni concernenti l'ordinamento della imposta di soggiorno, di cura e turismo», convertito in l. 2 giugno 1939, n. 739.

¹⁴ Come definite da decreto del Ministro per l'Interno, di concerto con il Ministro delle Finanze e con il Ministro della Cultura popolare (art. 6, r.d.l. 1926/1938).

al Comune in caso di assenza di quest'ultima¹⁵). L'imposta di soggiorno, di cura e turismo venne abolita nel 1989¹⁶.

In seguito, alcune esperienze circoscritte di tassazione del turismo si verificarono in Trentino-Alto Adige ed in Sardegna, regioni dotate di autonoma potestà legislativa in materia di imposizione sul turismo¹⁷. In Trentino-Alto Adige l'imposta di soggiorno venne introdotta nel 1976 e si applicava in tutti i Comuni¹⁸. Fu abrogata nel 1995 in Alto Adige¹⁹ e nel 2001 in Trentino²⁰. In Sardegna il tributo, introdotto nel 2007 insieme ad altre misure ricomprese nella cosiddetta "tassa sul lusso"²¹ (poi dichiarate incostituzionali²²), poteva essere applicato dai Comuni nel periodo estivo. Fu soppresso nel 2009. Nel 2010 il Comune di Roma introdusse un "contributo di soggiorno" a carico dei fruitori delle strutture ricettive presenti nel territorio del Comune²³. L'anno successivo questa misura venne estesa a livello nazionale per i Comuni turistici.

¹⁵ Art. 7 r.d.l. 1926/1938.

¹⁶ Art. 10, comma 1°, d.l. 2 marzo 1989, n. 66 recante «Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale», convertito in l. 24 aprile 1989, n. 144.

¹⁷ V.A. MAGLIARO, *L'imposta di soggiorno nelle Regioni a statuto speciale*, in *Rivista italiana di diritto del turismo*, 2012, 5 ss.

¹⁸ L. regionale, 29 agosto 1976, n. 10 recante «Disciplina dell'imposta di soggiorno».

¹⁹ Legge provinciale, 16 dicembre 1994, n. 12 recante «Soppressione dell'imposta di soggiorno in esercizi ricettivi, di cui al titolo I della legge regionale, 29 agosto 1976, n. 10, e successive modifiche».

²⁰ Art. 33 legge provinciale, 22 marzo 2001, n. 3 recante «Misure collegate con la manovra di finanza pubblica per l'anno 2001».

²¹ Essa includeva, oltre all'imposta di soggiorno, l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case (art.2 l.r. n.4/2006 come sostituito dall'art.3, comma 1° legge regionale n. 2/2007), l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico (art.3 l.r. n.4/2006 come sostituito dall'art.3, comma 2° legge regionale n. 2/2007) e l'imposta regionale sugli aeromobili ed unità di diporto (art.4 l.r. n.4/2006 come sostituito dall'art.3, comma 3° legge regionale n. 2/2007).

²² La Sentenza n. 102 del 15 aprile 2008 ha rilevato l'incostituzionalità dell'imposta sulle plusvalenze e dell'imposta sulle seconde case ad uso turistico, mentre ha sospeso il giudizio sull'imposta sullo scalo degli aeromobili e imbarcazioni in attesa della pronuncia della Corte di Giustizia. Ha invece giudicato legittima l'imposta di soggiorno. Per un commento, si veda G. FALSITTA, *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di "lusso" nelle "secche" dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. giur.*, 2008, 89 ss.

²³ Deliberazione dell'Assemblea Capitolina del 22/23 dicembre 2010, n. 38, di adozione del Regolamento sul contributo di soggiorno nella Città di Roma Capitale, come consentito dal d.l., 31 maggio 2010, n. 78 recante «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica», convertito con modificazioni dalla l., 30 luglio 2010, n. 122.

Nel quadro del modello di federalismo fiscale scaturito dalla legge n. 42/2009 di delega al Governo in attuazione dell'art. 119 Cost., il d.lgs. n. 23/2011 relativo al federalismo fiscale municipale introdusse l'imposta di soggiorno a carico dei non residenti che soggiornano nelle strutture ricettive per i Comuni capoluogo di provincia, per le Unioni di Comuni e per i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o delle città d'arte e da quelli che hanno sede giuridica nelle isole minori o quelli nel cui territorio insistono isole minori²⁴. Nel 2012 è stata poi introdotta la facoltà per i Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori o quelli nel cui territorio insistono isole minori di istituire, in alternativa all'imposta di soggiorno, un contributo di sbarco a carico dei non residenti che vi approdano²⁵. Per entrambi i tributi è previsto un vincolo di destinazione del gettito. Nel caso dell'imposta di soggiorno, i proventi devono essere destinati al finanziamento di «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»²⁶. Il gettito del contributo di sbarco deve essere utilizzato per «interventi di raccolta e smaltimento dei rifiuti, gli interventi di recupero e salvaguardia ambientale nonché interventi in materia di turismo, cultura, polizia locale e mobilità nelle isole minori»²⁷. Sebbene il gettito di entrambi i tributi sia soggetto a vincolo di destinazione, i due tributi si differenziano dall'imposta di scopo per tre ordini di ragioni. *In primis*, il soggetto passivo è solo un potenziale destinatario, e non in maniera esclusiva, dell'intervento finanziato con le somme introitate; *in secundis*, è definito il solo ambito di spesa e non lo specifico intervento né l'entità della spesa per ciascun intervento. Infine, il vincolo di gettito non rientra nella fattispecie imponibile. Pertanto, non è prevista la restituzione delle somme introitate nel caso esse venissero utilizzate per finalità diverse da quelle previste dalla norma di legge.

Per quanto riguarda la diffusione di questi strumenti tributari, nel 2018 997 Comuni avevano introdotto l'imposta di soggiorno (con un andamento

²⁴ L'ammontare dell'imposta e le esenzioni sono definiti dalle singole amministrazioni comunali con propri regolamenti.

²⁵ Introdotto come "imposta di sbarco" dal d.lgs. n. 23 del 2011 (art. 4, comma 3-bis, inserito dall'articolo 4, comma 2-bis, del d.l. n. 16 del 2012 recante «Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento»), poi modificata dal art. 33 della l. 28 dicembre 2015, n. 221 «Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali», che ha anche modificato la denominazione in "contributo di sbarco".

²⁶ D.lgs. n. 23/2011, art. 4, comma 1°.

²⁷ L. n. 221/2015, art. 33.

crescente nel tempo) e 23 il contributo di sbarco, per un totale di 1020 Comuni, pari a circa il 13% dei Comuni italiani²⁸. Per quanto riguarda i criteri di definizione dell'elenco di Comuni a vocazione turistica che possono applicare l'imposta di soggiorno, le regioni hanno fatto scelte molto diversificate²⁹. Alcune hanno addirittura avanzato la proposta di individuare tutti i Comuni della regione come Comuni turistici o città d'arte (Lombardia, Veneto, Abruzzo). Tuttavia, il TAR della Lombardia³⁰ ha sancito che la Regione non può qualificare indistintamente come "località turistica" o "città d'arte" tutti i Comuni che la compongono e ha pertanto annullato la delibera della giunta regionale della Lombardia n. 145/2018 che riconosceva indistintamente a tutti i Comuni lombardi la qualifica di località turistica o città d'arte. Al contrario, secondo la lettera dell'articolo 4 del d.lgs. n. 23/2011 l'elenco dei Comuni che possono istituire l'imposta di soggiorno deve essere redatto in seguito ad un'istruttoria volta a verificare se i Comuni siano o meno meritevoli della qualifica di "località turistica" o "città d'arte". Secondo autorevoli commentatori, molti dei problemi applicativi discendono dalla disciplina del tributo, come contenuta nell'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011, che presenta criticità e lacune³¹.

4. – La tassazione dei flussi turistici appare elemento rilevante per le finanze comunali, tra i pochi strumenti di autonomia impositiva a disposizione dei Comuni.

La riforma del Titolo V della Costituzione ha sancito l'autonomia finanziaria degli enti locali. In particolare, l'art. 119, primo comma, della Costituzione stabilisce che «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci (...)». Le risorse derivanti dalle entrate proprie dei Comuni dovrebbero pertanto costituire la principale forma di finanziamento di tali enti, residuando al ruolo statale i fondi perequativi e gli interventi speciali.

²⁸ FEDERALBERGHI, *L'imposta di soggiorno in sintesi*, in *Osservatorio sulla fiscalità locale*, 2019, 3.

²⁹ V. FERRI, *L'imposta di soggiorno, la finanza dei Comuni e il ruolo delle Regioni*, in G. BERNABEI – G. MONTANARI (eds.), *Regionalismo differenziato e coordinamento della finanza pubblica*, Padova, 2019, 263 ss.

³⁰ TAR Lombardia, 17 dicembre 2020, n. 2525.

³¹ Per una disamina, si veda G. BERETTA, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative ed esigenze di riforma nell'era della sharing economy*, in *Università Carlo Cattaneo - LIUC, Working paper 3*, 2017.

Tuttavia, i numerosi interventi susseguiti, soprattutto a partire dal 2008, sulla tassazione immobiliare³² hanno ridotto l'autonomia tributaria dei Comuni, anche per la sostituzione di entrate da tassazione immobiliare con trasferimenti statali, ad esempio a seguito dell'abolizione della Tasi sulla prima casa³³. Così, nonostante le previsioni della Costituzione, l'effettivo grado di autonomia tributaria dei Comuni appare ridotto³⁴. Inoltre, le risorse a disposizione dei Comuni si sono contratte in anni recenti, principalmente per due ordini di ragioni: il blocco dell'autonomia impositiva, come disposto dalla legge, 28 dicembre 2015, n. 208, al fine di contenere la pressione tributaria³⁵ e i vincoli all'indebitamento degli enti locali³⁶.

In questo quadro, l'imposta di soggiorno garantisce ai Comuni margini di manovrabilità delle proprie entrate e, inoltre, contribuisce all'efficienza del sistema di imposizione.

Secondo la Banca d'Italia, nel 2016 il gettito da imposta di soggiorno è stato pari a 376 milioni di euro, circa il 4% delle entrate tributarie degli enti interessati³⁷. In effetti è stato rilevato che «Nei Comuni a maggiore vocazione turistica le entrate da imposta di soggiorno sono state talvolta in grado di generare un gettito doppio rispetto a quello dall'addizionale comunale all'Irpef (...): questi enti includono perlopiù piccole località specializzate nel

³² *In primis* l'esclusione della prima casa non di lusso dalla base imponibile dell'ICI nel 2008 (art. 1, d.l., 27 maggio 2008, n. 93 recante «Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie») e poi dell'IMU nel 2013 (l., 27 dicembre 2013, n. 147 «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato»).

³³ La Tasi (Tassa sui servizi indivisibili), istituita dalla l., 27 dicembre 2013, n. 147 «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato» (Legge di stabilità 2014), venne abrogata con la Legge di Bilancio 2020 (l., 27 dicembre 2019, n. 160, «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022»).

³⁴ L. SALVINI, *Il federalismo fiscale municipale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2011, 585 ss.: «(...) il federalismo municipale delineato da questo decreto appare di stampo assai centralistico e conservativo (...) l'autonomia impositiva dei comuni si prospetta assai esigua, con riferimento sia alla manovra sulle aliquote e alle esenzioni nell'Imup, sia alla facoltà di attivare ulteriori tributi propri».

³⁵ La legge n. 208/2015 ha sospeso per il 2016 la facoltà di istituire l'imposta di soggiorno e di aumentarne le aliquote, laddove l'imposta era già in vigore. Nel 2017 il blocco è stato rimosso per l'imposta di soggiorno e il contributo di sbarco, rispettivamente dalla legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96 del d.l., 24 aprile 2017, n. 50 e dalla legge di conversione 27 febbraio 2017, n. 19 del d.l. 30 dicembre 2016, n. 244.

³⁶ Art. 204, comma 1°, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali» e s.m.i.

³⁷ L. CONTI – E. GENNARI – F. QUINTILIANI – R. RASSU – E. SCERESINI, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, in *Bank of Italy Occasional Papers* 453, Roma, 2018, 13.

turismo balneare nel Mezzogiorno e nel turismo lacuale, montano e balneare nel Centro Nord»³⁸.

Sotto un profilo economico³⁹, l'imposta di soggiorno appare giustificata come tributo ambientale, che ha cioè finalità di correzione delle esternalità negative prodotte dal turismo, quali possono discendere dall'uso di risorse e servizi locali, congestione, inquinamento, produzione di rifiuti, *etc.* In questo senso, essa permette l'internalizzazione delle esternalità negative del turismo: consente cioè di far pagare ai turisti i costi aggiuntivi legati al loro soggiorno in un territorio. In tal modo dovrebbe consentire di raggiungere un livello ottimale di consumo delle risorse locali. Inoltre, questo tributo risponde, anche se solo parzialmente, al principio del beneficio: sono infatti chiamati al pagamento dell'imposta coloro che fruiscono di beni e servizi pubblici⁴⁰. In questa prospettiva, l'imposta di soggiorno garantisce anche l'equità distributiva del prelievo tra turisti e residenti⁴¹. Tuttavia, tributi locali che colpiscono soggetti passivi che risiedono in altre giurisdizioni violano il principio di *no taxation without representation*, ovvero colpiscono una platea di soggetti passivi che non hanno diritto di voto, con la conseguenza che si aprono spazi per una possibile eccessiva espansione della spesa pubblica⁴².

5. – Sebbene l'introduzione di tributi sui flussi turistici (imposta di soggiorno e contributo di sbarco) abbia connotazioni positive per i Comuni sotto il profilo economico-finanziario, tuttavia è opportuno valutare questa scelta anche in relazione all'impatto sul settore turistico. In Italia, come illustrato sopra, il turismo è un importante comparto dell'economia, e l'impatto dell'imposizione sui flussi turistici è dunque rilevante per il complessivo sistema economico del paese. È pertanto opportuno verificare che tali tributi non distorcano i flussi turistici, ovvero non determinino una riduzione del turismo e, conseguentemente, anche del gettito e delle risorse

³⁸ L. CONTI – E. GENNARI – F. QUINTILIANI – R. RASSU – E. SCERESINI, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, cit., 14.

³⁹ L. CONTI – E. GENNARI – F. QUINTILIANI – R. RASSU – E. SCERESINI, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, cit., 6.

⁴⁰ Ne beneficiano però anche i residenti, da qui la considerazione che il principio del beneficio è rispettato solo "parzialmente".

⁴¹ Tra gli strumenti di tassazione sul turismo, l'imposta di scopo può essere lo strumento più idoneo a carico dei soggetti residenti, mentre l'imposta di soggiorno si addice piuttosto ai soggetti non residenti. Così rileva LA SCALA, *Elementi ricostruttivi dell'"imposizione sul turismo": opportunità e limiti nel contesto del c.d. federalismo fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 953 ss.

⁴² L'espansione della spesa consegue dall'aumento delle entrate perché chi subisce il prelievo impositivo, non essendo residente, non ha la possibilità di esprimersi attraverso il voto per una limitazione del prelievo.

che i Comuni possono attivare per interventi a favore del turismo stesso. Questo al fine di assicurare che non si generi un controproducente effetto a catena: introduzione dell'imposta, riduzione dei flussi turistici, riduzione del gettito, riduzione degli interventi a favore del turismo, ulteriore riduzione dei flussi turistici. Su questi temi si è sviluppato un ampio dibattito⁴³, e tuttavia non esistono al momento solide evidenze empiriche che l'imposta distorca i flussi turistici. Solo uno studio condotto su alcune città italiane nel periodo 2006-2011, ha mostrato che l'introduzione dell'imposta di soggiorno non ha alcun effetto sul turismo internazionale, mentre invece può determinare una lieve contrazione del turismo interno, spesso a favore di Comuni limitrofi dove l'imposta non trova applicazione⁴⁴. D'altronde, l'esigua entità dell'imposta di soggiorno, in valore assoluto ed in percentuale sulla spesa di soggiorno del turista, non può modificare sensibilmente una domanda che non è perfettamente elastica. Anche la distorsione delle scelte di alloggio a favore di Comuni limitrofi che non applicano l'imposta appare fenomeno poco probabile. Ha infatti razionalità economica solo se i Comuni sono tra loro perfetti sostituti e se non vi è un interesse a visitare poi il territorio dell'ente che applica l'imposta: in tal caso il risparmio d'imposta ottenuto grazie al soggiorno dove il tributo non è applicato verrebbe annullato dalle maggiori spese di trasporto e costi di spostamento per raggiungere il Comune di interesse.

Al contrario, molti autorevoli studiosi hanno invece sottolineato come nel caso di introduzione del tributo, le maggiori risorse a disposizione dei Comuni e la possibilità di investire in beni e servizi rivolti al turismo possa aumentare l'attrattività dei territori che introducono il tributo e generare un effetto positivo sui flussi turistici, un vero e proprio "volano" per il turismo⁴⁵. Secondo un'indagine di Federalberghi⁴⁶, le risorse ricavate dai Comuni sono state effettivamente impiegate per servizi che favoriscono il turismo. Con riferimento ai dati 2017, ad esempio, Firenze dichiara di destinare il 33,8% delle entrate al trasporto pubblico, il 13,6% al Maggio Musicale Fiorentino, il 9,2% ad alcune istituzioni cittadine, tra cui l'istituto Viesseux e la fondazione Palazzo Strozzi, il 3,5% ai servizi di informazione e promozione turistica. Il Comune di Venezia destina il 45,7% del gettito ad interventi in materia di turismo, il 30,2% alla manutenzione ed al recupero

⁴³ L. CONTI – E. GENNARI – F. QUINTILIANI – R. RASSU – E. SCERESINI, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, cit., 15.

⁴⁴ B. BIAGI – M.G. BRANDANO – M. PULINA, *Tourism taxation: A synthetic control method for policy evaluation*, in *International journal of tourism research*, 2017, 505 ss.

⁴⁵ S. SERGIO, *L'imposta di soggiorno: un volano per il turismo?* in *Federalismi*, 2019; L. CONTI – E. GENNARI – F. QUINTILIANI – R. RASSU – E. SCERESINI, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, cit.

⁴⁶ FEDERALBERGHI, *L'imposta di soggiorno in sintesi*, cit.

dei beni culturali e il 19,2% ai beni ambientali. A Bologna, il 25,7% del gettito è impiegato per la promozione turistica della città, il 18,8% per la gestione dei musei comunali, il 13,3% per i teatri, il 10,9% per attività culturali e l'8,1% per le biblioteche. Come utilizza il 37,0% del gettito per lavori di illuminazione dei giardini al lago ed il 39,6% per interventi di tipo turistico culturale. A Rimini, il 26,8% del gettito è destinato alla gestione del verde pubblico, il 23,3% alla viabilità, il 20,9% alle manifestazioni culturali e l'11,4% a fognature ed altri servizi. A Riccione, l'imposta di soggiorno è stata utilizzata per pagare la rata del mutuo contratto per la costruzione del Palacongressi. L'imposta di soggiorno, vista quindi su larga scala, è una risorsa che consente di migliorare i servizi e può divenire fattore di incremento dell'attrattività turistica dei Comuni.

La stessa struttura dell'imposta contiene al suo interno gli incentivi per un suo impatto favorevole sul turismo. L'imposta infatti è pagata dal turista e non dalla cittadinanza o dal gestore delle strutture ricettive (che ha solo l'onere di riversarla all'ente locale). Le risorse così raccolte hanno destinazione vincolata al miglioramento dei servizi al turismo. Tuttavia, di questi miglioramenti si avvantaggia evidentemente la cittadinanza tutta. Così avviene ad esempio nel caso di impiego per il potenziamento dei servizi di trasporto pubblico o di investimenti per la manutenzione ed il recupero dei beni culturali, o ancora per la realizzazione di eventi culturali, museali, teatrali, e per tutta l'ampia gamma di attività a cui gli enti hanno la facoltà di destinare il gettito dell'imposta. Vi è quindi un evidente incentivo per le amministrazioni locali e per la cittadinanza ad un uso proficuo delle somme introitate per valorizzare il territorio e migliorare i servizi, con un "doppio dividendo": vantaggi per la cittadinanza e incremento dell'attrattività del territorio per i flussi turistici in entrata. Il circolo virtuoso si chiude perché maggiori flussi turistici determinano maggiori entrate che consentono nuove possibilità di investimento e migliorie per le amministrazioni locali.

Abstract

THE TOURIST TAX:

CONSTRAINT OR OPPORTUNITY FOR THE TOURISMS SECTOR?

L'imposta di soggiorno è importante strumento di autonomia finanziaria per i Comuni italiani e possiede proprietà desiderabili sotto il profilo economico. Tuttavia, il suo impatto sui flussi turistici non è irrilevante, anche in considerazione del significativo contributo del settore turistico al PIL italiano. Questo lavoro presenta alcune riflessioni su entrambi questi aspetti, mettendo in evidenza come l'imposta di soggiorno non crei conflittualità ma anzi sia strumento appropriato non solo per il

finanziamento dei Comuni nel quadro del federalismo fiscale, ma anche per la promozione dei flussi turistici.

The tourist tax significantly contributes to the financial autonomy of Italian local governments and it shows desirable properties under an economic perspective. However, it is worth considering its impact on tourism, specifically in Italy, where the contribution of the tourism sector to total GDP is considerable. In this paper we present some reflections on both these issues, providing evidence that the local tourism tax does not create conflicts between the two opposite objectives. Conversely, it is an appropriate tool for local government financing within the fiscal federalism framework and it fosters tourism.
