

Ulteriori prospettive di federalismo municipale. Modelli e casi pratici di implementazione delle risorse comunali

Guglielmo Bernabei

La necessità, da parte degli Enti locali, di reperire risorse conduce alla possibilità di individuare ulteriori forme di federalismo municipale. Tra gli aspetti di maggiore interesse si segnalano l'imposizione di scopo ed i meccanismi di "cattura del valore" che emergono, ad esempio, dalla realizzazione di infrastrutture a vantaggio di diverse categorie di soggetti che, a vario titolo, ne sono interessati. Il principio della cattura del valore richiede che i beneficiari sostengano, in larga parte, l'onere dell'infrastruttura, consentendo una redistribuzione dei benefici prodotti dagli investimenti pubblici. L'analisi di un'ampia casistica, in un contesto di ricerca applicata, consente di ritagliare nuovi spazi per le autonomie locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di sussidiarietà.

1. Premessa

In Italia, sin dall'entrata in vigore della Costituzione, è stato avviato un percorso che, tra diverse caratterizzazioni di natura economico-finanziaria e politica¹, ha visto la crescente difficoltà di arrivare ad un compimento in tema di autonomia tributaria degli Enti locali².

Ad oggi, nonostante le innovazioni della legge costituzionale 3/2001 e della legge 42/2009, lo sviluppo di un autentico sistema di finanza lo-

(1) M.S. GIANNINI, *Autonomia pubblica (teoria generale del diritto pubblico)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, vol. IV, p. 356; C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 557; C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitaria*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 1998, p. 658.

(2) N. D'AMATI, *Saggio sul concetto giuridico di autonomia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1961, p. 851; G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, Padova, 2001, p. 10.

cale non può dirsi ancora concluso e l'autonomia finanziaria, sancita dall'art. 119 della Costituzione³, rimane ampiamente inattuata⁴.

Nei fatti, la legge 42/2009, che prevedeva una serie di deleghe al Governo per garantire agli Enti locali autonomia di entrata e di spesa⁵, responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile, autonomia impositiva e certezza delle risorse, si è dimostrata una occasione mancata⁶.

In questo senso, è utile riprendere la relazione semestrale della COPAFF (Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale) del 7 maggio 2015 sullo stato di implementazione della legge 42/2009, secondo la quale solo il 35% delle disposizioni attuative previste dai decreti delegati emanati è stato approvato. La finanza locale si trova, quindi, a dover fronteggiare crescenti tensioni derivanti, da un lato, dai tagli alle risorse statali, cui è impossibile far fronte con imposte autonome, dall'altro, dai vincoli all'indebitamento che rendono difficile il ricorso al mercato creditizio per colmare gli spazi finanziari lasciati scoperti dai tagli ai trasferimenti⁷.

Risulta, pertanto, necessaria l'individuazione di nuove forme di finanziamento⁸ che siano coerenti con le esigenze delle autonomie locali⁹.

(3) F. GALLO, *Attualità e prospettive della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Astrid Rassegna*, 6, 2017.

(4) L. ANTONINI, *Ipotesi di sviluppo del sistema tributario italiano*, in A. MAGLIARO (a cura di), *Verso quale federalismo? La fiscalità dei nuovi assetti istituzionali*, Trento, 2010, p. 69; Q. CAMERLENGO, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, p. 2356.

(5) F. GALLO, *L'incerta sorte del federalismo fiscale*, in *Il Mulino*, n. 2/2016, pag. 359.

(6) G. BERNABEI, *Tributi propri e autonomie locali: un percorso incompiuto*, in questa *Rivista*, 1, 2016, p. 191.

(7) G. POLA, *L'irap e la finanza regionale e locale*, in *Trib. loc. e reg.*, 1998, pag. 165; G. MONTEDORO, *Effetti del federalismo fiscale per i contribuenti*, in *Corr. trib.*, 2000, pag. 1082; A. URICCHIO, *Federalismo fiscale e squilibri impositivi: la fiscalità locale tra autonomia e sperequazione*, Pomezia, 1999, p. 24.

(8) A. BRUZZO, V. FERRI, *Strumenti economico-finanziari in materia di governo del territorio*, in *Archivio di studi urbani e regionali*, n. 117; V. FERRI, A. BRUZZO, *Politiche fiscali locali e la costruzione della città pubblica*, in *Scienze regionali*, 1, 2017.

(9) F. BASSANINI, G. MACCIOTTA, *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, Bologna, 2003; U. DE SIERVO, *Il regionalismo italiano fra i limiti della riforma del Titolo V e la sua mancata attuazione*, in *www.issirfa.cnr.it*.

L'esclusivo intervento sulla fiscalità locale, infatti, rappresenta una soluzione non più perseguibile, sia per la congiuntura economico-finanziaria, che rende insostenibili ulteriori incrementi della pressione fiscale complessiva, sia per il ridimensionamento del ruolo degli Enti locali in campo tributario, che si pone in netto contrasto con i principi espressi dalla tentata riforma meglio nota come "federalismo fiscale"¹⁰.

Emerge l'esigenza di individuare nuove forme di finanziamento, che sappiano affiancare o sostituire i Partenariati pubblico-privato nel caso di opere di piccole dimensioni, promuovendo l'autonomia finanziaria degli Enti locali.

Meritano attenzione, ad esempio, le sperimentazioni connesse al tema della cattura del valore, che partono dal presupposto che la realizzazione o l'incremento di un'infrastruttura pubblica produca benefici per il settore immobiliare, per il settore commerciale, per gli imprenditori e per determinate fasce della popolazione e che si prefiggono, pertanto, di catturare tali guadagni di valore per pagare il costo dell'infrastruttura, ridistribuendo i benefici generati dagli investimenti infrastrutturali.

In questo contesto, vanno evidenziate le forme impositive locali di scopo. Tali imposte, direttamente connesse alla realizzazione di una infrastruttura, costituiscono uno strumento di cattura del valore, in quanto possono garantire il duplice collegamento tra l'opera da realizzare e i soggetti passivi delle imposte, con i relativi benefici derivanti dall'opera stessa. Ne consegue che le imposte di scopo sottolineano la fase che attiene al finanziamento della spesa mediante l'utilizzo delle risorse ottenute.

L'elemento che caratterizza questa forma di prelievo è il vincolo apposto al suo gettito, il quale deve essere destinato a specifiche finalità, dato che esse costituiscono la *ratio* fondamentale che presiede alla sua istituzione¹¹.

(10) C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 1314; G. RIVOSECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, 2014, p. 147.

(11) G. ABBAMONTE, *Federalismo e partecipazione nella Costituzione*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, vol. II, Napoli, 2011, p. 591; M. CARDILLO, *La potestà tributaria regolamentare dei comuni*, in *Riv. trib. loc.*, 2011, p. 39; A. D'AURO, *Tributi di scopo e prospettive della*

Tra gli aspetti di maggiore interesse dei tributi di scopo vi è la flessibilità con cui possono adattarsi agli ordinamenti degli Enti locali¹². In questo modo i tributi di scopo costituiscono un duttile strumento in termini di capacità di generare gettito, non foriero di rilevanti complicazioni dal punto di vista degli adempimenti amministrativi nella fase di esazione. Ci si trova dinanzi ad un meccanismo di tassazione che prevede il contributo economico di coloro i quali vengono beneficiati da una determinata opera, servizio o bene pubblico.

In questa prospettiva, si va affermando l'idea che la finanza locale debba fondarsi sulla connessione tra il beneficiario di un investimento e il soggetto passivo d'imposta, con l'obiettivo di responsabilizzare l'amministrazione delle risorse pubbliche, in un processo di avvicinamento tra le decisioni di spesa e quelle di prelievo¹³.

I tributi di scopo, inoltre, non creano sovrapposizioni né duplicazioni con altre forme di imposizione gravanti sulla medesima materia imponibile, dal momento che queste vengono scelte di volta in volta a seconda della connotazione che al tributo intende dare l'Ente locale impositore¹⁴. Tuttavia, l'accento ai vantaggi impone una considerazione di quelle che sono le criticità delle imposte di scopo, che non possono essere interpretate come la panacea in grado di porre rimedio ai problemi del reperimento delle risorse comunali.

2. *Quadro normativo di riferimento*

In attuazione dell'art. 119 Cost., la legge 42/2009¹⁵, all'art. 12, ha previsto una delega all'esecutivo finalizzata all'introduzione «di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribui-

finanza locale, in *La finanza locale*, 9, 2007.

(12) A.E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e Diritto*, 6, 2011.

(13) S. PERAZZELLI, *Il caso della "tassa sul tubo" tra fiscalità ambientale e tributi regionali di scopo*, in questa *Rivista*, 6, 2007.

(14) L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 2, 2007, p. 184.

(15) A. GIOVANARDI, *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi in senso stretto di Regioni ed enti locali?* in *Dir. prat. trib.*, 2, 2009, pag. 315.

sca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana».

Tale delega viene recepita, per i Comuni, dall'art. 6 del d.lgs. 23/2011¹⁶ che fa riferimento alla disciplina dell'imposta di scopo di cui alla legge 296/2006¹⁷.

In particolare, l'art. 6 del d.lgs. 23/2011 prevede la possibilità che i Comuni, mediante un regolamento comunale, possano ampliare gli spazi di manovra concessi in tema di imposte di scopo dalla legge 296/2006 (legge Finanziaria 2007) che, al comma 145 dell'art. 1, stabilisce che «a decorrere dal 1° gennaio 2007 i Comuni possono deliberare l'istituzione di un'imposta di scopo destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai Comuni nello stesso regolamento» tra quelle indicate dal successivo comma 149, che stabilisce come l'imposta di scopo possa essere istituita per il finanziamento di opere connesse al trasporto pubblico urbano, con l'esclusione della manutenzione straordinaria e ordinaria delle opere esistenti, di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi, di sistemazione di aree dedicate a parchi e giardini, di realizzazione di parcheggi pubblici, di restauro, di conservazione dei beni artistici e architettonici, relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali, di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica. Si tratta di una elencazione tassativa, integrata dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. 23/2011 che sancisce come il regolamento comunale possa prevedere «l'individuazione di opere pubbliche ulteriori».

La potestà impositiva dei Comuni è limitata dai vincoli imposti dalla medesima Finanziaria 2007 che vengono, solo in parte, alleggeriti dalle previsioni del d.lgs. 23/2011.

(16) C. BURATTI, *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, in *Rass. trib.*, 5, 2010, p. 1273; D. STEVANATO, *I tributi propri delle Regioni nella delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, I, p. 395.

(17) R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, p. 282; S. PELLEGRINO, S. PIPERNO, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali alla luce dei più recenti provvedimenti: "L'albero è più diritto?"*, Research Paper Centro Studi sul Federalismo, luglio 2012.

In particolare si fa riferimento al comma 147 della legge 296/2006, che dispone l'ammissibilità dell'imposta per un periodo massimo di cinque anni, previsione che è poi corretta dal decreto sul federalismo municipale in dieci anni, e al comma 150 che prevede l'impossibilità che il gettito complessivo dell'imposta superi il 30% dell'ammontare della spesa dell'opera da realizzare, previsione ampliata dal d.lgs. 23/2011 che permette alle imposte di scopo di coprire completamente il costo dell'opera.

L'ambito oggettivo dell'imposta risulta essere il medesimo dell'IMU, visto il riferimento espresso del comma 2, art. 6, d.lgs. 23/2011, dove si prevede che «a decorrere dall'applicazione dell'imposta municipale propria l'imposta di scopo si applica, o continua ad applicarsi se già istituita, con riferimento alla base imponibile e alla disciplina vigente per tale tributo».

Si tratta di un aggiornamento reso necessario dall'entrata in vigore dell'IMU che ha sostituito l'ICI, cui faceva riferimento il comma 147 della Finanziaria 2007, che prevedeva l'applicazione dell'imposta di scopo alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili, nella misura massima dello 0,5 per mille, limite che, anche con il riferimento all'IMU, non sembra poter essere superato.

Aspetto caratterizzante l'imposta di scopo è la previsione di un obbligo di restituzione, previsto dal comma 151 della legge 296/2006, nel caso in cui l'opera non venga iniziata entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo. In tal caso i Comuni hanno due anni di tempo per il rimborso dei versamenti effettuati dai contribuenti¹⁸.

3. Imposta di scopo

Già la legge 296/2006 ha previsto un limite temporale di applicazione dell'imposta di scopo. Tale limite, originariamente definito in cinque anni, è stato poi incrementato a dieci anni dal d.lgs. 23/2011.

Pur nell'opportunità di una tale dilazione nel tempo, da un lato, occorre richiamare come le incertezze che gravano sulla finanza locale¹⁹ ren-

(18) A.E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, cit.

(19) L. LOVECCHIO, *Una occasione mancata per il perfezionamento delle nuove imposte locali*, in

dano difficili le previsioni per un lasso di tempo così lungo, dall'altro, è necessario evidenziare i potenziali impatti di una tale imposizione sulle scelte degli Enti locali in tempi di imposizione di scopo²⁰.

Come emerge dai dati dell'Agenzia per la coesione territoriale, esposti dall'Accordo di Partenariato 2014-2020 sui Fondi UE, la tempistica media di realizzazione delle opere pubbliche è ricompresa in una forbice che va da due anni e nove mesi per le opere inferiori a 100.000 euro, fino ad oltre quattordici anni e sei mesi per le infrastrutture con valore superiore a 100 milioni di euro.

Si tratta di valori medi che non escludono tempistiche ridotte, ma nemmeno tempistiche più elevate, ragion per cui, nell'ottica della prudente gestione, pare azzardato finanziare con imposta di scopo opere finanziariamente importanti²¹.

Si tratta, nei fatti, di un meccanismo che, pur potendo configurarsi quale stimolo ad una riduzione dei tempi di realizzazione delle infrastrutture²², spinge gli Enti locali a finanziare con le imposte di scopo solo le opere minori, con un duplice effetto:

- la scarsa capacità di ammortizzare i costi derivanti da un incremento della complessità burocratica e gestionale derivante dall'introduzione dell'imposta di scopo;
- il disincentivo a forme di imposizione che vadano oltre i meri confini amministrativi degli Enti locali interessati, per la realizzazione di opere in grado di generare rilevanti economie territoriali, a fronte di investimenti più onerosi di quelli "sostenibili" da una tempistica così ridotta²³.

Corr. trib., 2012, p. 995.

(20) A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo?*, Bari, 2012, p. 159; F. BIAGI, G. BROSIO, G. TURATI, *Le imposte di scopo: una rassegna di alcuni casi interessanti*, in *Economia pubblica*, 5, 2004, p. 5.

(21) L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. loc. e reg.*, 2007, p. 181.

(22) V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 3, 2007, p. 905.

(23) A. URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010, p. 143.

Ulteriore aspetto controverso dell'apposizione di un limite decennale alla possibilità di imporre tributi di scopo è l'asimmetria temporale che si verifica tra il momento della riscossione e il momento in cui si esplicano i benefici derivanti dall'infrastruttura che, nei fatti, mortifica la possibilità di introdurre un'imposta orientata alla cattura del valore. Questo in quanto la durata decennale dell'imposizione non permette all'imposta di cogliere tutte le esternalità e, in particolare, quelle connesse all'opera, destinate a espletarsi nel medio-lungo periodo.

L'abbattimento del termine decennale permetterebbe di strutturare una forma impositiva connessa ai benefici ed alle esternalità emergenti e permetterebbe una connessione tra imposizione e piano finanziario di gestione dell'investimento. Emerge, in tale frangente, come sia necessario uno stretto vincolo alle tempistiche dell'opera da realizzare, con incentivi al rispetto delle medesime da parte del costruttore.

4. Imposta di scopo e "cattura del valore"

Esiste un crescente interesse, nella letteratura accademica e nella prassi amministrativa, per il meccanismo della "cattura del valore", che mira a tradurre il principio in base al quale coloro che traggono benefici dalla realizzazione di una infrastruttura di trasporto dovrebbero pagare per il vantaggio che ottengono²⁴. Le politiche di "cattura del valore" si prefiggono di catturare i guadagni di valore sia per pagare il costo dell'infrastruttura sia per redistribuire i benefici generati dagli investimenti pubblici alla comunità²⁵.

Originariamente il tema si è affermato grazie alla letteratura economica e finanziaria di lingua inglese, la quale si è occupata per prima di "*value capture*"²⁶.

(24) C. SUMIRASCHI, *Catturare il valore. Politiche innovative per finanziare le infrastrutture*, Egea, 2013.

(25) F. CURTI, *Urbanistica e fiscalità locale. Orientamenti di riforma e buone pratiche in Italia e all'estero*, Rimini, 1999, p. 32.

(26) A.A. ALTSHULER, J. A. GOMEZ-IBANEZ, *The Political Economy of Exactions of Land Use Exactions*, in A.A. ALTSHULER, J.A. GOMEZ-IBANEZ, *Regulations for Revenue*, Brooking Institution, Washington, 1993; R.V. ANDELSON, *Land-value. Taxation Around the World*, Blackwell, Oxford, 2000.

4.1. *Ulteriori prospettive di finanza locale*

Va, dunque, sviluppata una nuova prospettiva per i governi locali, al fine di mobilitare risorse aggiuntive, sia attraverso i tradizionali canali di debito, sia ricorrendo a forme innovative di finanziamento²⁷.

Rientra in questo ambito, ad esempio, la partecipazione di soggetti privati come apportatori di capitali e di capacità progettuale, oltre all'introduzione di imposte di scopo che riescano a cogliere il beneficio generato dalla realizzazione delle nuove infrastrutture²⁸.

Risulta centrale la questione che vede le imposte di scopo come un meccanismo di cattura del valore aggiunto che emerge dalla realizzazione dell'infrastruttura a vantaggio delle diverse categorie di soggetti che, a vario titolo, ne sono interessati. Il principio della cattura del valore richiede che i beneficiari sostengano, in larga parte, l'onere dell'infrastruttura, consentendo una migliore redistribuzione dei benefici prodotti dagli investimenti pubblici²⁹.

La tassazione di scopo risulta maggiormente appropriata per i livelli di governo più vicini ai cittadini, in modo da presidiare la realizzazione delle infrastrutture finanziate; articolate, poi, possono essere le metodologie di cattura del valore. In questo senso, gli approcci identificabili sono due: quello che correla il beneficio ottenuto con il livello di imposizione, tipico delle imposte di scopo per lo sviluppo infrastrutturale, e quello in cui il livello di tassazione è legato al livello di esternalità, secondo il principio del "chi inquina paga". Quest'ultimo aspetto è tipico delle politiche ambientali finalizzate alla riduzione del livello di esternalità negative, penalizzando la loro produzione con una tassazione più elevata³⁰.

Con l'obiettivo di analizzare le diverse forme in cui si può concretizza-

(27) V. FERRI, *Considerazioni sull'evoluzione della finanza dei Comuni e sul finanziamento della città pubblica*, in P. URBANI (a cura di), *Politiche urbanistiche e gestione del territorio*, Torino, 2015, pag. 259.

(28) A. ZATTI, *Mobilità e sviluppo urbano sostenibile: principi e indicazioni operative*, Università degli Studi di Pavia, Dipartimento di Scienze Politiche e Sociali.

(29) C. SUMIRASCHI, *Catturare il valore. Politiche innovative per finanziare le infrastrutture*, cit.

(30) M. CECCHETTI, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"*, in *Federalismi.it*, p. 78.

re la tassazione di scopo, secondo il principio “il beneficiario paga”, si possono registrare quattro macro-categorie di soggetti passivi delle imposte di scopo:

- i proprietari terrieri, soggetti a forme di tassazione sulla rendita fondiaria, in quanto reddito ottenuto non grazie al lavoro della terra da parte del proprietario, ma grazie allo sviluppo del contesto economico-sociale;
- gli sviluppatori, tendenzialmente costruttori, sui quali la tassazione risponde all'esigenza di non fare gravare i costi dello sviluppo direttamente sulla collettività. In questo senso le amministrazioni locali richiedono agli sviluppatori di contribuire alla realizzazione delle infrastrutture pubbliche necessarie o in forma diretta, fornendo, a loro spese, le infrastrutture necessarie, o in forma indiretta, attraverso il pagamento di una tassa o di un contributo negoziato;
- i proprietari immobiliari, la cui tassazione assume varie connotazioni. Il finanziamento di nuove infrastrutture, in questo caso, passa da forme rudimentali, che prevedono l'incremento di tassazioni preesistenti sulle proprietà, fino a modelli più complessi. Il fondamento logico di tale tassazione è semplice: le nuove infrastrutture comportano un incremento del valore della proprietà; ne deriva che la proprietà immobiliare rappresenta una delle forme più diffuse di tassazione di scopo, data la semplicità di applicazione. Si hanno, quindi, imposte ad alta visibilità che possono essere oggetto di interventi in aumento delle aliquote. I filoni delle imposte immobiliari sono essenzialmente due: uno che prevede una invarianza dell'aliquota con un vincolo di parte delle entrate a determinate spese, e uno che prevede l'imposizione di una sovrattassa, temporanea o permanente, destinata a finanziare lo sviluppo infrastrutturale;
- altri soggetti, tra i quali possono rientrare gli studenti universitari e i fruitori delle strade.

Il quadro riportato evidenzia che l'introduzione di una imposizione di scopo, volta a catturare il valore, necessita dell'equilibrio tra l'identificazione dell'opera da realizzare e la scelta inerente ai soggetti da sottoporre a tassazione. Oltre a tali aspetti, le amministrazioni dovranno considerare tutti i fattori che possono influire sul meccanismo impositivo quali, ad esempio, il livello di urbanizzazione dell'area o l'impatto che lo strumento impositivo può comportare.

Si tratta di un problema legato alla necessità di misurare correttamente le esternalità, così da modulare la struttura impositiva in maniera efficiente³¹. Infatti, occorre “misurare” i soggetti coinvolti al fine di identificare il perimetro dei soggetti beneficiari/penalizzati dall’intervento pubblico. La possibilità di individuare soggetti beneficiari, e quindi soggetti passivi per le imposte di scopo, è di fondamentale importanza³².

Nella strutturazione di un’adeguata forma di imposizione di scopo, inoltre, va posta attenzione sugli aspetti che possono condizionare l’efficacia di tali forme impositive e degli interventi che esse sostengono. È necessario, poi, porre in evidenza come la maggior parte degli strumenti di cattura del valore rappresentino elementi di rallentamento della crescita urbana, in quanto i costruttori, per esempio, potrebbero essere incentivati a realizzare altrove i propri investimenti. Qualsiasi sia il modello che si intende seguire è comunque auspicabile che si fornisca un impianto che consenta al governo locale di riappropriarsi delle spese sostenute per le infrastrutture, riportando in mano pubblica una quota di quel plusvalore conseguente alle scelte di pianificazione territoriale e/o alla realizzazione di importanti opere pubbliche.

Benché nel sistema di finanza locale italiano le imposte parametrare sul beneficio non trovino un ruolo di primo piano nel finanziamento dello sviluppo locale, ciò non significa che il nostro ordinamento sia insensibile all’argomento. Nel corso degli anni sono state proposte talune forme impositive fortemente orientate alla cattura del beneficio degli interventi pubblici. Tra le prime esperienze vanno segnalati i contributi di migliororia specifica, previsti dal Capo XV (artt. 236-246) del r.d. 1175/1931, successivamente modificati dalla legge 246/1963 che, all’art. 31, stabiliva che «le Regioni, le Province, i Comuni ed i Consorzi di enti pubblici territoriali possono applicare il contributo di migliororia specifica sul maggior valore dei beni immobili rustici ed urbani che sia conseguenza diretta ed indiretta della esecuzione di singole opere pubbli-

(31) F. BIAGI, G. BROSIÒ, G. TURATI (a cura di), *Le imposte di scopo: una rassegna di alcuni casi interessanti*, cit.

(32) P. LIBERATI, M. PARADISO, *The positive character of the benefit theory of taxation and accountable local public finance: the thought of Sergio Steve*, Università di Roma Tre, Dipartimento di Economia, Università di Bari, 2012, Paper n. 43671.

che o della introduzione di pubblici servizi». Ai sensi dell'art. 32 della legge 247/1963 era soggetto all'onere del contributo anche l'incremento di valore derivante dalle modifiche dei piani regolatori che rendevano uno sfruttamento di tali aree più redditizio. La base imponibile del contributo era rappresentata dal maggiore valore di acquisto degli immobili ad esso soggetti a cui era applicata un'aliquota non superiore al 33%, che era definita dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni o dai Consorzi entro un anno dalla data di collaudo dell'opera, o dalla modifica al piano regolatore, dalla quale derivava l'incremento di valore che l'imposta voleva colpire. L'art. 36 della legge 247/1963 prevedeva inoltre, a carico dell'ente deliberante, l'indicazione dei soggetti intestatari dei beni avvantaggiati, evidenziando gli incrementi di valore in ragione dei quali era applicato il contributo di miglioria specifica. La determinazione dell'incremento del valore era stabilita dall'art. 37, che individuava la differenza tra il prezzo di mercato corrente dopo l'esecuzione dell'opera pubblica ed il prezzo di mercato che i beni immobili avevano al 1° gennaio dell'anno precedente a quello della deliberazione di dar corso all'opera e/o alla variante³³.

I contributi di miglioria specifica vennero sostituiti dal d.P.R. 643/1972 con l'INVIM, l'imposta che colpiva l'incremento del valore degli immobili collocati nel territorio dello Stato e attribuita ai Comuni nel territorio dei quali si trovavano gli immobili (art. 1, d.P.R. 643/1972). Tale imposta, a norma dell'art. 2, si applicava all'atto dell'alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito, anche per causa di morte o per usucapione, ma ad eccezione del trasferimento per espropriazione, del diritto di proprietà o di altro diritto reale. In alternativa, in caso di assenza di eventi modificativi della proprietà, l'INVIM trovava applicazione ogni dieci anni e gravava sulla medesima differenza di valore di riferimento per gli atti traslativi della proprietà, ossia la differenza tra il valore degli immobili alla data nella quale si verificava la cessione, o alla scadenza del decennio, e il valore che l'immobile aveva alla tassazione precedente. Su tale base imponibile, su cui era calcolata un'aliquota variabile dal 3% al 30% in ragione dell'incremento, erano neutralizzate, ai sensi dell'art.

(33) L. BISIO, M. NICOLAI, D. VALERIO, *Le imposte di scopo e il finanziamento dello sviluppo locale*, IFEL, 2016, p. 52.

11, le spese di aumento del valore, che dovevano essere aggiunte al valore iniziale per ridurre l'impatto della tassazione. Nonostante tale scorporo, che ricalcava quanto previsto dalla legge 246/1963 in tema di miglioramenti concorrenti, l'INVIM, rispetto ai contributi di miglioria, perse quella connessione tra politiche pubbliche di investimento e benefici che rappresentava la caratteristica di maggiore interesse dei contribuiti, non permettendo di catturare la miglioria causata dall'attività della pubblica amministrazione.

Successivamente, con il d.P.R. 380/2001, è stato introdotto il contributo di costruzione che presenta due quote: la prima costituisce una sorta di rimborso che il privato garantisce alla pubblica amministrazione; la seconda è rapportata al costo della costruzione e risponde a finalità più generiche. Si tratta di entrate che la legge esige vengano considerate proprie del conto capitale e, pertanto, spendibili solo a copertura degli investimenti infrastrutturali del Comune³⁴. In particolare, a norma dell'art. 16 del d.P.R. 380/2001, «la quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione è corrisposta al Comune. A scomputo totale o parziale della quota dovuta, il titolare del permesso può obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione con le modalità e le garanzie stabilite dal Comune, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del Comune». Si attua, così, un maggiore collegamento con le opere di urbanizzazione e, quindi, con il beneficio della singola costruzione, anche se nulla si evince in caso di costruzioni che beneficiano di oneri già sostenuti da altri, né è possibile trovare una connessione tra nuove opere e i beneficiari.

Un'ultima forma di imposizione di scopo, atta a catturare il beneficio ottenuto da determinati soggetti per trasformarlo in fonte di finanziamento per gli interventi che lo generano, è rappresentato dai contributi ai Consorzi di Bonifica previsti dal r.d. 215/1933. Sancisce infatti l'art. 59 che «per l'adempimento dei loro fini istituzionali essi [i Consorzi di Bonifica] hanno il potere d'imporre contributi alle proprietà consorziate». Tali contributi soggiacciono ai principi della medesima nor-

(34) S. PIPERNO, S. PIAZZA, G. POLA, *Sviluppo urbano e interdipendenze fiscali nelle aree metropolitane: un'esplorazione preliminare con riferimento all'area metropolitana di Torino*, IRES Piemonte, Contributi di ricerca, n. 203/2006.

ma che, all'art. 11, stabilisce che «la ripartizione della quota di spesa tra i proprietari è fatta, in via definitiva, in ragione dei benefici conseguiti per effetto delle opere di bonifica», secondo criteri definiti dai medesimi Consorzi.

La ripartizione tra i proprietari degli immobili delle spese che i Consorzi sostengono sono effettuate con il cd. “Piano di classifica” che rappresenta lo strumento che attribuisce ai proprietari le spese poste a loro carico dalla legge, come le spese annualmente sostenute per l'esercizio e la manutenzione delle opere pubbliche di bonifica e quelle necessarie per il funzionamento del Consorzio. Si tratta di un documento che tiene in considerazione indici tecnici, ad esempio la permeabilità dei terreni, l'altezza dei terreni e le loro caratteristiche, ed economici, come le superfici agricole, superfici extra-agricole, per giungere all'individuazione del beneficio attribuibile a ciascuna proprietà³⁵.

4.2. Un nuovo concetto di imposta di scopo a sostegno degli investimenti

All'interno degli strumenti disponibili per il finanziamento delle opere pubbliche, le imposte di scopo rappresentano un elemento interessante che permette di recuperare le esternalità positive dei progetti di investimento, di fornire una spinta in direzione di una gestione sovracomunale delle imposte locali e dei connessi interventi, e di garantire una decisa riduzione delle asimmetrie informative tra Enti locali.

L'applicazione di tali principi potrebbe trovare risvolti tanto nelle opere pubbliche, quanto nei servizi, tra i quali quelli culturali, dove è possibile tracciare una localizzazione meglio definita delle esternalità prodotte dai beni artistici, storici e culturali³⁶, nei servizi ambientali, dove potrebbero trovare spazio forme di tassazione ambientale che, lungi dall'avere uno scopo punitivo, siano adatte a concretizzare il principio del “chi inquina paga”³⁷, così come negli interventi connessi alla realizzazione di

(35) F. BIAGI, G. BROSIO, G. TURATI (a cura di), *Le imposte di scopo: una rassegna di alcuni casi interessanti*, cit.

(36) S. ATTENE, M. CAUSI, *La cultura è un lusso? Le prospettive del finanziamento del settore culturale in Italia*, Formez, Università degli Studi di Roma Tre, Comune di Roma.

(37) V. SOSSI, U. TOCCI, *Fiscalità energetica e trasporti*, Eni Corporate University, Master MEDEA, 2004/2005.

centri sportivi, di poli tecnologici e di interventi di riqualificazione energetica o di decoro urbano.

Occorre, infatti, da un lato, dare una maggiore e reale autonomia agli Enti locali per l'introduzione e la gestione di imposte proprie e, dall'altro, rinunciare alla rassicurante "certezza" della sovraimposta IMU per adottare meccanismi di stima del valore, di identificazione dei soggetti beneficiari e di inquadramento della tempistica entro cui tale beneficio si articola. Solo in tal modo si riusciranno a porre in essere pratiche di imposizione di scopo che sappiano catturare il valore espresso da una infrastruttura all'interno di un perimetro di portatori di interessi e di un contesto geografico di riferimento.

È importante sottolineare che, a seconda di come lo strumento impositivo è strutturato, esso può mirare a monetizzare, e successivamente "catturare", o il beneficio indiretto dell'infrastruttura di cui gode uno specifico sottoinsieme della collettività localizzato entro un'area di influenza dell'infrastruttura stessa, o il beneficio diretto di cui godono alcune attività direttamente correlate alla nuova opera ed i rispettivi promotori. Ad esempio, nel primo caso rientrano i meccanismi volti a "catturare", al fine del finanziamento di una data infrastruttura, l'imposta sulla proprietà delle abitazioni o attività commerciali che usufruiscono dell'infrastruttura stessa e, pertanto, si può più propriamente parlare di "cattura del valore" immobiliare. Nel secondo caso rientrano, invece, i meccanismi che, ad esempio, "catturano" i canoni di locazione o le *royalty* delle attività commerciali che traggono vantaggio dalla presenza di una domanda potenziale concentrata nello spazio e nel tempo grazie alla presenza dell'infrastruttura³⁸.

La strutturazione di nuove modalità di finanziamento, dunque, passa attraverso la distinzione degli effetti economici generati dall'infrastruttura, così come dei soggetti da essa interessati, per, poi, focalizzare meglio l'entità dei benefici e individuarne un meccanismo di monetizzazione che possa dar luogo a un incremento delle risorse finanziarie. Da anni, infatti, assistiamo ad uno squilibrio tra la crescita della domanda di mobilità e la realizzazione di infrastrutture in grado di soddisfarla. La leg-

(38) A. D'AURO, *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *La Finanza Locale*, 9, 2007.

ge obiettivo è riuscita a velocizzare le procedure, ma la crisi economica globale rischia di frustrare ulteriormente la domanda di mobilità. Come si è visto, l'idea che ne è alla base è semplice: il potenziamento o la realizzazione delle infrastrutture viarie, oltre che a migliorare la qualità della vita del territorio, creano le condizioni per un incremento dello sviluppo economico. Una parte di questo beneficio economico viene intercettata, "catturata", per cofinanziare i lavori sull'infrastruttura stessa. In estrema sintesi, il modello consiste nell'insediamento di nuove attività produttive, sviluppate da privati per mezzo di concessioni, in predefinite aree, chiamate "aree *leader*".

4.3. *Il Quadrilatero Marche-Umbria*

Il Quadrilatero è un progetto articolato che mira, da un lato, a modernizzare la rete viaria umbro-marchigiana³⁹ lungo le direttrici parallele Ancona-Perugia e Civitanova Marche-Foligno e lungo le direttrici collegate dalla trasversale Fabriano-Matelica-Muccia e dalle diramazioni della SS 77 e, dall'altro, ad individuare e realizzare aree di sviluppo, destinate alla costruzione di stabilimenti industriali, e aree *leader*, riservate ad insediamenti a sostegno delle attività imprenditoriali o di servizio per il territorio. In linea con la *ratio* della legge 443/2001, meglio nota come "legge obiettivo", il progetto Quadrilatero viene indicato come un intervento strategico di preminente interesse nazionale. Nel 2002, su indicazione del CIPE, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti istituisce la Quadrilatero S.p.a. composta da ANAS (51%) e Sviluppo Italia (49%), con capitale sociale di 2 milioni di euro, una "società pubblica di progetto", ex d.lgs. 189/2005, caratterizzata da una giuridica distinzione dai promotori del progetto. Nel 2007, poi, ANAS estende la propria quota societaria (75,5%) ed entrano nel capitale sociale la Regione Marche (10%), la Regione Umbria (7%), la Provincia di Macerata (5%) e la Camera di Commercio di Macerata (2,5%); l'ingresso delle autonomie re-

(39) SS 77 Val di Chienti: Collesentino II-Pontelatrive e Foligno-Pontelatrive; SS 76 Val d'Esino: Serra S. Quirico-Albacina e Fossato di Vico-Cancelli; SS 318 Pianello-Valfabbrica, Pedemontana Fabriano-Muccia; allaccio SS 77-SS 16; allaccio SS77-SS3; SS78 Val di Fiastra: Sarnano-Sforzacosta; Intervalliva di Macerata; Intervalliva Tolentino-S. Severino; Completamento Pontecentesimo-SS3 Flaminia.

gionali e locali permette di appianare i conflitti di competenze, in un contesto concertativo secondo il principio di sussidiarietà.

Un ruolo fondamentale è assunto dal Piano di area vasta (PAV), strumento di programmazione e di intervento affinché il progetto Quadrilatero possa realizzarsi. La logica ispiratrice del PAV si collega al tema della pianificazione di area vasta, riprendendo il Piano territoriale di coordinamento già introdotto fin dalla legge urbanistica n. 1150/1942 per poi assumere una rilevanza centrale nella normativa urbanistica e nelle leggi di pianificazione territoriale, nell'intento di progettare nuovi strumenti di supporto tra i diversi livelli amministrativi. Ne consegue che i poteri di intervento sul territorio, solitamente propri delle amministrazioni pubbliche⁴⁰, sono trasferiti alla Quadrilatero S.p.a.; in particolare, assumono una significativa importanza le aree *leader*, fulcro del meccanismo della cattura del valore. Infatti, secondo la legge obiettivo, dopo aver individuato le aree *leader* e definito le attività da realizzare, la Quadrilatero S.p.a. ha presentato al Ministero delle Infrastrutture i progetti preliminari. La successiva approvazione da parte del CIPE rappresenta un elemento essenziale per l'attuazione del Quadrilatero in quanto, oltre alla verifica della compatibilità ambientale, determina l'automatica variazione degli strumenti urbanistici esistenti, per poi procedere alle gare di scelta dei relativi concessionari.

Per finanziare l'investimento necessario per la realizzazione del progetto, la Quadrilatero S.p.a. propone un complesso sistema che mira a valorizzare il contributo di risorse provenienti dal territorio. Il punto di partenza è dato dalla valutazione delle potenzialità di sviluppo dell'area determinate dalla realizzazione della infrastruttura stradale; lo studio di fattibilità del PAV stima che la porzione di territorio interessata ammonta a circa 3 milioni di mq. Altro passaggio consiste nel considerare i soggetti identificati come beneficiari delle esternalità derivanti dalla costruzione dell'opera, al fine di evidenziare la struttura del meccanismo di cattura del valore del caso specifico. Questi soggetti sono sia coloro che usufruiscono dell'arteria stradale senza il pagamento di un pedaggio come corrispettivo del beneficio diretto sia coloro che traggono vantaggio

(40) C. SUMIRASCHI, *Catturare il valore*, cit., p. 110.

dal miglioramento delle strade in quanto si localizzano sulle aree di sviluppo e sulle aree *leader*; infine, un altro gruppo è composto dai concessionari delle stesse aree *leader*, gestori per trent'anni.

Accanto a questi soggetti, va, poi, sottolineata la concreta applicazione della cattura del valore. Esistono due principali modalità attraverso le quali i governi locali utilizzano gli oneri di impatto per il finanziamento di infrastrutture stradali. La prima consiste nella destinazione di una quota del gettito annuale alla realizzazione dell'infrastruttura; la seconda si prefigge di aumentare il tributo sulla proprietà, in modo permanente o temporaneo, allo scopo di utilizzare i proventi addizionali alla realizzazione dell'opera.

Il progetto Quadrilatero utilizza entrambe le opzioni; dapprima attraverso il recupero dell'imposizione immobiliare secondo una logica simile a quella del *Tax Increment Financing* (TIF), strumento statunitense impiegato dai governi locali che indirizzano le entrate dell'imposta di proprietà per finanziare i costi pubblici di infrastrutturazione⁴¹. In questo modo, i Comuni interessati versano alla Quadrilatero S.p.a. l'Ici/IMU grazie ad un esborso che avviene solo a valle di un corrispondente introito, senza effetti immediati sui bilanci comunali e senza una strutturazione del debito *ad hoc*. Inoltre, il PAV stabilisce che gli oneri di infrastrutturazione e di urbanizzazione delle relative aree di sviluppo vengano destinati alla costruzione dell'opera. Va, dunque, evidenziato che il meccanismo di cattura dei proventi aggiuntivi degli oneri di urbanizzazione restituisce a questi ultimi la loro funzione originaria, la quale è stata in parte snaturata, dopo che la legge 311/2004 ha statuito che i proventi derivanti dagli oneri di urbanizzazione stessi possano finanziare la spesa corrente.

In seguito, diversa fonte di finanziamento è costituita dai contributi delle Camere di Commercio; infatti, la maggiorazione della tassa camerale per gli iscritti, in misura pari al 20%, è stata disciplinata dalla legge 580/1993 che prevede tale aumento per cofinanziare interventi di mi-

(41) Y.J. MAN, *Fiscal Pressure, Tax Competition and the Adoption of Tax Increment Financing*, in *Urban Studies*, vol. 36, n. 7, pag. 1152, il quale osserva che la creazione di un TIF *district* assicura ai proprietari privati che la loro imposta di proprietà sarà utilizzata per pagare i costi delle infrastrutture, piuttosto che per pagare i costi generali dei servizi del governo locale.

glioramento delle condizioni economiche del bacino territoriale di riferimento. Infine, vanno ricordati i ricavi derivanti dai canoni di concessione per l'insediamento di attività nelle aree *leader*.

Accanto agli importanti elementi di innovatività, in termini di cattura del valore, offerti dal progetto Quadrilatero, vanno tenuti presenti anche gli elementi di criticità. La variabile temporale, ad esempio, gioca a sfavore, in quanto i Comuni versano i contributi solamente a fronte di un incasso effettivo che coincide con la realizzazione delle aree di sviluppo industriale; allo stesso modo, anche i contributi delle Camere di Commercio sono condizionati dallo sviluppo delle attività produttive che si creano nel territorio di riferimento del progetto Quadrilatero. Inoltre, le risorse dei canoni di concessioni delle aree *leader* dipendono da una serie di rischi, tra i quali si menzionano le difficoltà delle procedure di esproprio, il mancato supporto da parte degli Enti locali e l'eventualità di ottenere un canone inferiore a quanto stimato.

In ultima analisi, l'esperienza del progetto Quadrilatero offre motivi di riflessione, dato che collega il meccanismo della cattura del valore con la capacità di reperire risorse in un determinato territorio.

4.4. Osservazioni

Alla luce delle argomentazioni esposte, emerge la proposta di una regolamentazione nazionale finalizzata a promuovere lo strumento della "tassazione commutativa" delle autonomie locali, attraverso una imposizione di scopo capace di finanziare investimenti pubblici basati sulla cooperazione pubblico-privato in infrastrutture e servizi innovativi. Occorre porsi nella direzione di costruire nuove forme di finanziamento sempre più orientate alla domanda di infrastrutture, in modo da costituire reali risposte ai bisogni emergenti dai territori, nella consapevolezza che errori nella definizione del portafoglio di finanziamento possono portare ad elevati costi. In particolare, l'imposta di scopo necessita di un pieno sviluppo per rendere più efficace la sua diffusione. In questo senso sono ipotizzabili alcune soluzioni:

- un più deciso affrancamento dell'imposta di scopo dall'Imu⁴², con la

(42) L. LOVECCHIO, *Disciplina sperimentale speciale tra vecchia Ici e nuova Imu*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 52; G. SALANITRO, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere*

possibilità per gli Enti locali di introdurre imposte di scopo anche in misura indipendente da altri tributi locali e nazionali;

· la previsione di strumenti di responsabilizzazione, in caso di introduzione dell'imposta di scopo, degli Enti locali nei confronti dei contribuenti, attraverso rendicontazioni periodiche in ordine agli accertamenti, alle riscossioni, alle modalità di utilizzo delle risorse e allo stato di avanzamento dei lavori e degli interventi finanziati dall'imposta di scopo stessa. Entrambe le ipotesi proposte vanno accompagnate dalla possibilità di ottenere esenzioni ai vincoli di bilancio, quale misura premiale per le opere non finanziate con indebitamento, e dall'introduzione di deroghe, in termini di dilazione delle tempistiche per l'avvio delle opere finanziate da imposte di scopo, nel caso in cui il rinvio dell'inizio sia dovuto ad un aggravio dei vincoli alla finanza pubblica non prevedibili al momento della programmazione del tributo di scopo.

Queste soluzioni necessitano, poi, di interventi sul sistema contrattuale, a tutela dei soggetti pubblici e dei soggetti privati, al fine di garantire il rispetto delle tempistiche previste nella realizzazione delle opere, eventualmente prevedendo, ma solo in via eccezionale, un termine più lungo di imposizione delle stesse imposte di scopo, nel caso in cui la programmazione degli interventi finanziati dimostri come i benefici siano ripartiti su di un ampio orizzonte temporale.

In questo senso, un governo locale che decida di adottare strumenti di cattura del valore deve valersi dell'opportunità di personalizzare il dispositivo non solo in relazione al contesto di applicazione ma anche nell'impostazione complessiva del modello da adottare. Dato che l'adozione di meccanismi di cattura del valore richiede un investimento da parte del governo locale, occorre che ciascuna amministrazione personalizzi il meccanismo stesso in funzione delle specifiche esigenze dell'ambito e delle comunità di riferimento. Risulta, pertanto, opportuno che lo strumento di cattura del valore si innesti in un sistema di fiscalità locale articolato, in modo da garantire la disponibilità immediata di risorse per il finanziamento di una quota considerevole dei costi di infrastrutturazione.

5. *Imposta di soggiorno*

In una prima fase, il d.l. n. 78 del 2010 stabiliva, solo per il Comune di Roma, al fine di garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria⁴³, la possibilità di introdurre un contributo di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, da applicare secondo criteri di gradualità, in proporzione alla loro classificazione, fino all'importo massimo di 10 euro per notte di soggiorno⁴⁴.

L'anno successivo, il d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale⁴⁵, conferiva ad altri Comuni la facoltà di istituire l'imposta di soggiorno⁴⁶.

Più precisamente, ai sensi del primo comma dell'articolo 4 del suddetto decreto, i Comuni capoluogo di Provincia, le Unioni di Comuni nonché i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire⁴⁷, con deliberazione del Consiglio, una imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno⁴⁸.

Uno degli argomenti più utilizzati in favore dell'introduzione dell'imposta di soggiorno⁴⁹ è l'esigenza di far concorrere il turista alle spese che il Comune sostiene per predisporre i servizi e i beni pubblici che egli utilizza nella località di destinazione. È bene ricordare che esistono diversi

(43) L. LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, in *Corr. trib.*, 45, 2011, p. 3756.

(44) V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 963.

(45) T. LA MEDICA, *Federalismo municipale: mancano i provvedimenti attuativi – imposta di soggiorno*, in *Corr. trib.*, 2011, n. 11, p. 1097.

(46) M. DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, 2011, n. 32, p. 2630.

(47) V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, p. 52; A. URICCHIO (a cura di), *La fiscalità locale tra modelli gestori e nuovi strumenti di prelievo*, Atti del convegno di Bari, 1° ottobre 2013, Rimini, 2014.

(48) R. ALFANO, *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, Torino, 2012.

(49) G. SCANU, *Fiscalità locale e imposta di soggiorno*, in *Boll. Trib.*, 2011, p. 507.

modi, indiretti e diretti, per far pagare al cliente-turista tali servizi⁵⁰. Definiamo pagamento indiretto quello basato sul modello classico, in cui il cliente, ogni volta che paga il corrispettivo per la fruizione di un servizio turistico o l'acquisto di un bene, alimenta il reddito dell'impresa e di tutti coloro che interagiscono con essa. Da tale incremento di reddito deriva il pagamento di una quota aggiuntiva di imposte (IRES, IRPEF, IRAP e addizionali), il cui ammontare entra nelle disponibilità delle istituzioni e viene utilizzato anche per l'organizzazione dei servizi generali che il turista utilizza. Questo approccio considera il turista come generatore di valore. Più turisti equivalgono a più occupazione e più reddito e, quindi, a maggiori entrate.

Sul fronte opposto si colloca il pagamento diretto dei singoli servizi, come, ad esempio, il prezzo dovuto per l'utilizzazione di un parcheggio pubblico. In questo caso, il turista è considerato nella sua funzione di generatore di costi per la collettività, in quanto consuma beni e servizi pubblici. Più turisti equivalgono a più traffico, più rifiuti da raccogliere, e quindi a maggiori spese. Va detto che il pagamento diretto non sempre è applicabile, in quanto esistono beni e servizi (ad esempio, l'illuminazione stradale o la presenza dei vigili urbani) dei quali è difficile o impossibile limitare la fruizione solo a chi ne paghi il prezzo.

L'ente impositore che intende richiedere al turista un pagamento diretto anche per tali servizi ha quindi necessità di definire un prezzo forfetario, che prescinde dall'effettivo utilizzo degli stessi, e istituire dei "check-point" presso i quali effettuare la riscossione. In alcuni casi ciò avviene sotto le mentite spoglie dell'introduzione di agevolazioni tariffarie in favore dei residenti, che in altri termini significa applicare prezzi maggiorati ai non residenti, cioè ai turisti.

L'imposta di soggiorno grava solo su alcune categorie di visitatori, come i turisti pernottanti, e non su altre, come ad esempio gli escursionisti giornalieri, che non alloggiano ma che possono avere un impatto decisivo rispetto alle destinazioni.

È opportuno precisare, inoltre, come l'imposta in esame si differenzi dall'imposta di scopo per la necessaria collaborazione, in relazione al-

(50) C. BURATTI, *Ragioni e limiti dell'imposizione sui "non residenti"*, in *Federalismo fiscale*, 2008, p. 207; E. RIGHI, *Imposta di soggiorno. A volte ritornano*, in *Boll. Trib.*, 2011, p. 1446.

la riscossione, del gestore della struttura ricettiva⁵¹. L'effettiva considerazione del gestore della struttura ricettiva come agente contabile, in quanto soggetto che detiene una responsabilità nei confronti della pubblica amministrazione, è una conclusione in linea con la normativa di riferimento. Il gestore, pertanto, deve rendere conto all'Ente locale della gestione assolta nella riscossione e nel versamento dell'imposta di soggiorno, ed è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti.

In mancanza del regolamento generale attuativo, l'individuazione dei criteri di determinazione dell'imposta e della concreta modalità di riscossione e di riversamento della medesima sono lasciati all'autonomia regolamentare dei Comuni. Generalmente, le delibere comunali individuano quale criterio principale di determinazione dell'imposta, nei limiti dell'importo massimo fissato di 5 euro a notte, la tipologia e la categoria della struttura ricettiva⁵². In tal modo, il criterio di gradualità di imposizione proporzionale al prezzo, imposto dalla norma, è indirettamente garantito⁵³. In pratica, al gestore spetta la concreta quantificazione dell'imposta secondo i criteri determinati dal Comune di riferimento. Egli procede, altresì, al relativo addebito nei confronti dei clienti, i quali devono essere preventivamente informati sulle modalità di applicazione dell'imposta. Il versamento del contributo da parte del soggetto passivo deve avvenire entro il termine del soggiorno. Qualora, tuttavia, il pagamento dell'imposta sia dovuto da soggetti diversi dal soggetto passivo, come organizzatori o *tour operator*, è previsto che l'imposta sia assolta preventivamente ed esibita dal gestore nella fattura relativa al successivo pernottamento. Il gestore deve quindi procedere al tempestivo riversamento delle somme incassate dai propri clienti a titolo di imposta di soggiorno nelle casse dell'ente impositore⁵⁴.

Normalmente, i regolamenti comunali prevedono il versamento unitario delle somme riscosse in un trimestre entro il giorno 15/20 del mese suc-

(51) M. OLIVIERO, L. PASCARELLA, *L'imposta di soggiorno*, in *Osservatorio Enti locali 2016*, Convegno Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Roma, 29 febbraio 2016.

(52) TAR Veneto, sent. n. 1165 del 21 agosto 2012.

(53) TAR Toscana, sentenza n. 1348 del 2011.

(54) L. LOVECCHIO, *Una occasione mancata per il perfezionamento delle nuove imposte locali*, cit., p. 995.

cessivo al trimestre di riferimento, ma vi sono anche realtà nelle quali si predilige il riversamento entro il mese successivo.

Il gestore, insieme al versamento delle somme ricevute, trasferisce all'ente impositore i seguenti dati necessari per il riscontro di congruità:

- numero di coloro che hanno pernottato nel corso del mese/trimestre precedente;
- periodo di permanenza di ciascuno;
- segnalazione degli eventuali rifiuti di corrispondere l'imposta;
- calcolo dell'imposta complessivamente dovuta;
- totale dell'imposta incassata e riversata (con gli estremi del riversamento effettuato).

Infine, particolare attenzione merita il tema del vincolo di destinazione del gettito, che nel caso particolare deve essere destinato al miglioramento dell'offerta turistica⁵⁵. Infatti, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 23/2011, il gettito dell'imposta di soggiorno «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». Si tratta, dunque, di una imposta il cui gettito è soggetto ad un vincolo di destinazione. Le risorse derivanti dai flussi turistici territoriali, soggiornanti cioè nelle strutture ubicate nel territorio comunale, devono essere impiegate in favore delle risorse che alimentano, direttamente o indirettamente, tali flussi, attraverso:

- interventi diretti a sostegno delle strutture ricettive, e quindi degli operatori economici interessati dall'applicazione del tributo;
- interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, per migliorare l'attrattività turistica del territorio comunale;
- interventi di manutenzione e sviluppo dei servizi pubblici locali erogati dagli enti comunali, in favore di una loro maggiore fruibilità, per aumentare la soddisfazione del turista.

(55) A. URICCHIO, *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2011.

5.1. Il caso di San Michele al Tagliamento - Bibione

Particolare menzione merita il caso del Comune di San Michele al Tagliamento - Bibione in relazione alla modalità di gestione dell'imposta di soggiorno. Con delibera del Consiglio comunale del 20 aprile 2012, n. 44, viene istituita l'imposta di soggiorno con decorrenza dall'annualità di imposta 2013, ed è approvato il relativo regolamento, modificato poi con delibera del Consiglio comunale del 21 marzo 2013, n. 12, attraverso il quale vengono stabilite anche particolari tipologie di esenzione dal pagamento dell'imposta. Il gettito derivante dall'imposta di soggiorno ha permesso al Comune di finanziare iniziative dirette e di soggetti terzi per la promozione turistica della località balneare di Bibione, seconda spiaggia in Italia, per numero di presenze, dopo Rimini.

A titolo di esempio, si ricorda che nell'anno 2014 le entrate derivanti dall'imposta di soggiorno sono state di circa 2,3 milioni di euro di cui 230.000 euro utilizzati per iniziative promozionali e 1,6 milioni di euro impiegati per investimenti, mentre nell'anno 2015 l'imposta di soggiorno ha portato nelle casse comunali circa 2,5 milioni di euro, di cui 550.000 destinati alla promozione turistica e circa 2 milioni agli investimenti.

Il ricavato dell'imposta di soggiorno finanzia, a partire dall'anno 2013, la maggior parte degli interventi realizzati nella località balneare di Bibione. In questo senso, è interessante notare l'ampiezza degli interventi effettuati:

- riqualificazione della viabilità stradale, che ha portato, nel triennio 2013-2016, un investimento totale pari a 1.558.000 euro, di cui 790.000 euro nel 2014, 610.000 euro nel 2015 e 158.000 nel 2016;
- riqualificazione urbana della zona del lungomare, opera di importo pari a 800.000 euro;
- realizzazione di percorsi ciclo-pedonali fino alla foce del fiume Tagliamento, al confine tra le Regioni Veneto e Friuli-Venezia Giulia, per un importo di 487.000 euro, opera facente parte del più ampio disegno di completamento della dorsale ciclo-pedonale, meglio nota come "Passeggiata Adriatica";
- riqualificazione della pubblica illuminazione, opera di importo pari a 995.000 euro, realizzata nel 2016, che ha permesso la sostituzione, lungo i principali assi viari di Bibione, di 273 punti luce median-

te l'installazione di apparecchi a led, ottenendo un risparmio del 69% del consumo energetico;

- potenziamento dell'impianto di video-sorveglianza, per un totale di spesa pari a 210.000 euro;
- realizzazione del primo stralcio, per una spesa di 470.000 euro, di un'area attrezzata per manifestazioni ed eventi che prevede un investimento complessivo di circa 3,1 milioni di euro.

Il quadro riportato sottolinea la potenzialità dell'imposta di soggiorno, la quale può diventare una reale opportunità per un intero ambito turistico, a patto che finalità e destinazione delle risorse avvengano in maniera concertata e nel rispetto delle prescrizioni previste dalla legge. Ne consegue che la prima regola di gestione dell'imposta di soggiorno prevede che il ricavato sia interamente reinvestito in attività di miglioramento, anche infrastrutturale, dell'offerta turistica, senza disperdersi tra i meandri del bilancio comunale.

La possibile ritrosia, che spesso si riscontra nelle associazioni di categoria, può essere superata laddove l'imposta di soggiorno sia concretamente finalizzata, mediante rendiconti verificabili, al miglioramento dei servizi offerti, allo sviluppo infrastrutturale, alla valorizzazione ambientale, all'accoglienza turistica e alla organizzazione di manifestazioni e grandi eventi.

6. Giurisprudenza comunitaria in tema di imposta di soggiorno

L'imposta di soggiorno ha acceso un vivo dibattito in diversi Comuni d'Italia ad alta "densità turistica", come ad esempio la Sicilia⁵⁶.

Con l'intento di analizzare l'aspetto giuridico, fiscale e tributario, occorre evidenziare alcuni caratteri essenziali circa la natura della suddetta imposta, nonché la sua coerenza rispetto ai principi fondamentali sanciti dai Trattati e dalla giurisprudenza comunitaria.

Attualmente, gli Stati membri dell'Unione presentano sistemi tributari parzialmente armonizzati e basati su svariati livelli di imposizione, suscettibili di ostacolare la concreta attuazione delle quattro libertà fondamentali. Oltre alla serie di provvedimenti legislativi, il concreto abbat-

(56) A.E. LA SCALA, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. e prat. trib.*, 4, 2011, p. 729.

timento degli impedimenti alla libera circolazione dei fattori produttivi è stato favorito dalla incessante opera della CGE, la quale ha consentito di pervenire ad una evoluzione interpretativa di alcuni concetti come quello di “ostacolo”, quale genesi del principio di non discriminazione, fino all’impiego, oggi prevalente, del divieto di restrizione. Lo sforzo effettuato dalla CGE è stato orientato verso la creazione di una situazione di sostanziale equilibrio tra libertà e sovranità degli Stati nel porre in essere interventi autoritativi che tutelino i propri cittadini⁵⁷. In un contesto influenzato dal diritto comunitario, poco ancora ci si è interrogati sulla natura dell’imposta di soggiorno, e sull’impatto dei principi fondamentali europei, per l’affermazione dei quali la CGE ha negli anni strenuamente lottato, garantendo il rispetto di un mercato globalizzato ed armonizzato⁵⁸.

Ad un’attenta analisi, infatti, l’imposta di soggiorno costituisce un obbligo di imposizione tributaria posto in essere da parte di un Paese che potrebbe valere nel caso in cui il soggetto effettivamente risieda in esso. Lo straniero che vi pernotta o rimane per un breve periodo di tempo relativo alla propria vacanza non rientrerebbe nella fattispecie in questione.

Giovrebbe a tal proposito chiedersi: non darebbe, tutto ciò, luogo ad una “velata” forma di discriminazione fiscale, giustificata con i nuovi paradigmi di autonomia e indipendenza, motivata, al contempo, con l’esigenza di “rimpinguare” le casse dello Stato e delle Regioni a favore di una presunta ripresa economica locale e nazionale?

Occorrerebbe, pertanto, una disciplina più dettagliata in ordine ad alcuni aspetti dei tributi in questione; considerato che gran parte dei contenziosi scaturiscono da “definizioni normative sostanziali e procedurali” non condivisi in modo unanime. Sarebbe, altresì, opportuno soffermarsi su una visione “costituzionalmente orientata” dei tributi in og-

(57) C. PANICO, *La cittadinanza dell’Unione europea e il federalismo fiscale*, Atti del convegno Identità europea e cittadinanza dell’Unione” (Verona, 7 novembre 2008); G. BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pp. 233-259, spec. p. 234.

(58) V. ZIRAFÀ, *Excursus dottrinale e giurisprudenziale in merito alla tassa di soggiorno e sullo scalo turistico: “velate” discriminazioni alla luce del nuovo “federalismo fiscale”*, in www.ildirittoamministrativo.it.

getto, in senso sia nazionale che europeo. L'attuale contesto giurisprudenziale italiano, ad esempio, appoggia gli Enti locali nell'introduzione dell'imposta di soggiorno, spesso riscontrando una scarsa attenzione nei confronti dello stesso presupposto impositivo, ancorato in alcuni casi a veri "pseudo principi tributari" che nascondono solo l'esigenza del pareggio di bilancio⁵⁹.

La Corte di giustizia europea ha avuto modo di affrontare l'argomento in svariati casi ed anche i TAR italiani, interpellati sulla *vexata quaestio*, hanno manifestato il loro orientamento.

Nel 2009 vennero sottoposte all'attenzione due nuove fattispecie tra loro affini ma distinte, previste dalla legge regionale sarda n. 4/2006⁶⁰:

1) un tributo riscosso dal 1° giugno al 30 settembre, sullo scalo, negli aerodromi del territorio regionale, degli aeromobili dell'aviazione generale adibiti al trasporto privato;

2) un tributo riscosso, sempre dal 1° giugno al 30 settembre, sullo scalo nei porti, negli approdi, nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale, delle unità da diporto. Da ricordare come, anteriormente al 2008, i menzionati tributi fossero posti unicamente a carico di persone e soggetti aventi domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

Su tale questione si pronunciò, per prima, la Corte costituzionale, la quale ritenne incompatibili entrambe le forme di tassazione sia con la libera prestazione di servizi di cui all'art. 49 CE (art. 56 TFUE), sia con il divieto di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 CE (art. 107 TFUE). Successivamente si è espressa la Corte di giustizia, che ha analizzato, dapprima, l'eventuale violazione del principio di libera prestazione di servizi. La CGE, pertanto, nell'esaminare la sussistenza di eventuali restrizioni alla libera prestazione di servizi, ha evidenziato, in primo luogo, il principio applicabile: ovvero la materia delle imposte dirette, pur non rientrando,

(59) Si ricorda la sentenza Corte costituzionale n. 102/2008; sul punto E. DE MITA, *La Consulta dichiara illegittima la tassa sul lusso in Sardegna*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1864; V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, cit., p. 963; A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1424.

(60) Legge regionale 11 maggio 2006, n. 4, modificata dalla legge 29 maggio 2007 n. 2, e, infine, abrogata dall'art. 2, comma 14, della legge regionale 14 maggio 2009, n. 1.

in quanto tale, nella competenza dell'Unione, deve essere esercitata dagli Stati membri nel rispetto del diritto comunitario, senza che, a tal fine, sia rilevante che il provvedimento fiscale emani dallo Stato ovvero da un Ente locale. Prelievi e tasse, tuttavia, secondo la CGE, non comportano automaticamente una restrizione alla libera prestazione di servizi, per il fatto di rincarare la prestazione di un servizio. Altresì, la suddetta situazione si verifica, per converso, proprio quando essi abbiano l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile e complessa rispetto alla prestazione meramente interna ad uno Stato membro⁶¹.

Già in passato, nella sentenza C-388/2001 *Commissione c. Italia*, la Corte aveva già dichiarato incompatibili sia con il principio di libera prestazione dei servizi che con quello di non discriminazione, tutte quelle agevolazioni concesse da una serie di Enti locali italiani a propri residenti, con le quali veniva riservato l'accesso a musei o monumenti.

L'orientamento attuale della CGE⁶² è dirimente e non mostra cambiamenti di rotta rispetto al passato. Ora, appare chiaro come lo scopo del diritto comunitario non è quello di proporsi come un ordinamento "antisovrano"⁶³, avente la finalità di ostacolare le normative nazionali o locali per creare oneri in maniera specifica per i turisti o per le imprese operanti nel settore turistico. Ciò che rileva, ai fini del diritto dell'Unione, secondo la Corte, è tutt'altro: ovvero la configurazione concreta della rispettiva misura, imposta o prelievo. Imposte regionali, come quelle poste al cospetto della CGE, sono suscettibili di generare un fattore di costo supplementare, al quale non sono soggetti i concorrenti che hanno il proprio domicilio fiscale nel territorio regionale, con la conseguenza di rendere per soggetti terzi più oneroso il servizio. Tributi come

(61) D. IMMORDINO, *La sentenza CGE sulla tassa sullo scalo turistico della Regione Sardegna nel contesto dei rapporti tra autonomia regionale tributaria e regole comunitarie*, 15.9.2009, in www.forumcostituzionale.it.

(62) F. AMATUCCI, *Principi di ragionevolezza ed eguaglianza e capacità contributiva ex art. 3 e 53 ed autonomia tributaria delle Regioni*, in V. VICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008) e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009, p. 63.

(63) P. BORIA, *L'antisovrano*, Milano, 2004.

quelli in questione, che esplicano effetto sulla circolazione transfrontaliera dei servizi, rendono più difficile la prestazione fra gli Stati membri rispetto a quella svolta all'interno del territorio nazionale e, di conseguenza, anche qualora una siffatta disparità di trattamento, sotto il profilo fiscale, non comporti una discriminazione basata sulla cittadinanza, la stessa pregiudica la libera prestazione dei servizi garantita nell'art.49 CE e va considerata come una illegittima restrizione.

La CGE va oltre la definizione del concetto di restrizione, analizzando anche altri aspetti:

- 1) la "*rule of reason*";
- 2) la compatibilità con il divieto di aiuti di Stato.

In ordine al primo profilo viene data una interpretazione ancora più restrittiva. La "*rule of reason*" è un'ipotesi ammessa solo in pochi casi: essa permette alcune restrizioni alle libertà fondamentali, da parte delle norme tributarie interne, purché giustificate in relazione a interessi pubblici nazionali la cui rilevanza viene espressamente riconosciuta dal Trattato, o a motivi imperativi di interesse generale. L'accertamento, da parte della CGE, riguardo alla sussistenza di cause di giustificazione poste a fondamento delle restrizioni si articola su due livelli: il primo concerne la valutazione della ragionevolezza e proporzionalità della deroga alle regole comunitarie, e si sostanzia nella individuazione degli interessi nazionali e nella valutazione del grado di compressione dei divieti di restrizione e discriminazione, il secondo attiene all'accertamento della funzionalità e proporzionalità della disciplina derogatoria rispetto alla realizzazione degli interessi nazionali. Con riguardo all'imposta di soggiorno, nella fattispecie posta al vaglio della Corte di giustizia, del tutto irrilevanti sono apparse le giustificazioni attraverso le quali il tributo veniva motivato, cioè tramite esigenze di tutela ambientale e di sanità pubblica, intese come risanamento economico locale.

In ogni caso, qualora qualcuna di queste motivazioni fosse stata valida e persuasiva, nulla toglieva, secondo i giudici europei, la evidente discriminazione che, comunque, il tributo poneva in essere a carico dei non residenti. In merito, la Corte rileva che l'imposta regionale sullo scalo, strutturata come un tributo di scopo a finalità ambientale, non persegue gli stessi obiettivi dei tributi versati dai soggetti passivi residenti, i quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico e,

quindi, a finanziare l'insieme delle azioni della Regione, sicché il non assoggettamento a tale imposta di detti residenti non può essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti. Di conseguenza, la restrizione alla libera prestazione dei servizi che ne deriva non può neanche essere giustificata da motivi relativi alla coerenza del sistema tributario regionale.

Riguardo al secondo profilo, ovvero agli aiuti di Stato, l'art. 87, n. 1, CE stabilisce che, salvo deroghe contemplate dal Trattato, sono incompatibili con il corretto funzionamento del mercato comune, e come tali vietati «nella misura in cui incidano sugli scambi», gli aiuti in qualsiasi forma concessi dagli Stati allorché, «favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». Secondo la CGE, nel caso in esame, non sussistono motivi per dubitare in merito al fatto che essi rappresentino aiuti di natura pubblica, e questa natura deriverebbe proprio dalla esclusione di soggettività passiva di alcuni operatori, con una conseguente contrazione di risorse a carico dell'erario regionale; situazione del tutto assimilabile all'erogazione di una sovvenzione. La strutturazione della disciplina del prelievo, nel caso delle suddette tipologie di tassazione, a parere della Corte, determinerebbe una irragionevole discriminazione tra soggetti aventi le stesse caratteristiche di soggettività passiva, ossia soggetti residenti e non residenti che si trovano nella stessa situazione.

Nello scenario nazionale, poi, la prospettiva muta, poiché si assiste allo smantellamento dei principi e delle regole sancite dai Trattati e dalla giurisprudenza comunitaria; le prime pronunce dei TAR italiani⁶⁴, seppur limitate alla sola fase cautelare del giudizio, videro vittoriosi gli Enti locali per due ragioni fondamentali. La prima, costituita dalla mancanza di "interesse" delle categorie ricorrenti, in quanto non destinatarie ultime dell'imposizione, di fatto rivolta ai turisti; la seconda, costituita dalla natura meramente patrimoniale del danno posto a fondamento dell'istanza di sospensiva, e quindi privo dei requisiti di gravità ed irreparabilità invece indispensabili per l'ottenimento della sospensiva. I giudici amministrativi, erodendo il lavoro della CGE, hanno ritenuto legittima l'imposta di sog-

(64) TAR Toscana, sent. n. 779/2011; TAR Catanzaro n. 413/2011; TAR Lecce n. 535/2011.

giorno introdotta dai Comuni, in base al federalismo municipale, per finanziare la manutenzione dei beni comunali, non ravvisando nessuna lesione dei principi costituzionali, né dei principi sanciti dai Trattati, per la nuova imposizione fiscale a carico dei turisti. Si esclude l'incompatibilità dei menzionati tributi con la coerenza del sistema fiscale; ma soprattutto si accolgono generiche motivazioni quali l'esigenza di finalizzazione del relativo gettito al finanziamento di interventi che abbiano come ragion d'essere il miglioramento dei servizi offerti ai cittadini e ai turisti.

In questo momento storico, anche a seguito delle modifiche apportate con il d.l. n. 16/2012 convertite nella legge n. 44/2012, il panorama in materia si manifesta a "macchia di leopardo", laddove, a fronte della molteplicità dei ricorsi e delle doglianze avanzate, un po' per volta, da quasi tutti i Comuni italiani, persiste un orientamento giurisprudenziale ancora confuso, che appare segnare anche le più recenti pronunce del giudice amministrativo.

Nel 2012, ad esempio, il TAR Puglia ha ritenuto infondata la doglianza avanzata dalle ricorrenti strutture alberghiere, ritenendo che l'introduzione dell'imposta di soggiorno altro non fosse che un espediente per consentire all'ente il pareggio di bilancio. Nel caso di specie il giudice amministrativo ha affermato che gli interventi finanziati dal Comune con gli introiti del tributo avessero carattere del tutto circoscritto con una «seppur indiretta funzione di promozione del turismo locale», e, pertanto, che fossero coerenti con il vincolo di destinazione imposto dalla legge. Ancora, il TAR Puglia ha asserito: «priva di pregio l'ulteriore doglianza relativa alla violazione in base al criterio della gradualità, imposta dall'art. 4 del d.lgs. del 2011, ritenendo non manifestamente illogico o irrazionale apportare l'entità del tributo alla tipologia classificatoria delle strutture ricettive, in quanto, ordinariamente, alla categoria alberghiera superiore, corrisponde il pagamento di un prezzo più elevato. Risulta quindi rispettata la finalità perseguita dal legislatore che è quella di graduare l'entità del tributo in relazione alla capacità contributiva del soggetto passivo, desumibile indirettamente dalla categoria del soggetto passivo»⁶⁵.

(65) TAR Puglia, Lecce, sez. II, sent. n. 748 del 30 aprile 2012.

Ne consegue che, a fronte di una integrazione europea in fase avanzata, emerge una differente concezione della funzione tributaria e della relativa potestà, nei confronti della quale nessuno Stato, pur membro dell'Unione, ha intenzione di abdicare⁶⁶. In sintesi, dunque, le normative locali in materia di tassazione possono dare luogo ad una violazione del principio di non discriminazione, nel caso in cui i tributi imposti costituiscano un ostacolo all'esercizio, da parte di un cittadino appartenente ad un altro Stato, delle libertà fondamentali. La decisione in merito ad eventuali discriminazioni a rovescio⁶⁷, in tal modo, viene rimessa alla valutazione da parte dell'ordinamento interno dello Stato interessato, sulla base degli strumenti da esso previsti e della considerazione che il relativo divieto non opera in relazione a situazioni che siano qualificate come puramente interne.

In modo particolare, la giurisprudenza comunitaria sottolinea che concetti di nuova generazione, come "federalismo fiscale", e "misure a sostegno dell'economia e del turismo" o presunte "esigenze di carattere ambientale, di sanità pubblica" che, di per sé, avrebbero una valenza positiva nel contesto locale, potrebbero diventare un mezzo di elusione dei principi europei.

7. Difficile disciplina di modelli di imposizione di scopo

In conclusione, di fronte alla possibilità, data dalla normativa, di ricorrere all'imposta di scopo, prevista dalla legge 296/2006, prima, e dal d.lgs. 23/2011, poi, solo poche amministrazioni, dal 2007 ad oggi, hanno raccolto tale opportunità; si tratta, nello specifico, di 25 Comuni rappresentativi di poco più di 520.000⁶⁸ abitanti. Nel complesso, le imposte di scopo hanno contribuito a finanziare opere pubbliche per circa 82 milioni di euro nel periodo 2007-2014, con una copertura media del 39%. Dall'analisi dei regolamenti disponibili emerge come il valore delle opere realizzate, anche grazie all'imposta di scopo, sia estremamente varia-

(66) P. BORIA, *Diritto tributario europeo, Il sole 24 Ore*, 2005, p. 27.

(67) C. RITTER, *Purely internal situations, reverse discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234*, in *E.L. Rev.*, 2006, p. 710.

(68) *Imposta di soggiorno e imposta di scopo*, XI meeting formativo – Le finanziarie degli Enti locali, Viareggio, 18 gennaio 2012, reperibile al sito www.ancitoscana.it.

bile e vada da un minimo di 600.000 euro destinati ad immobili pubblici nel Comune di Lauro, in Campania, fino ai 37 milioni previsti dal Comune di Rimini, destinati a scuole e infrastrutture viarie. La durata media dell'imposta di scopo è di 4,9 anni, con punte minime (Morfasso, 1 anno) e massime di 10 anni a Cesenatico; il 39% di contributo medio dell'imposta di scopo è desumibile all'interno di un intervallo che va dal 5% di Morfasso sino al 100% di Pisa, Cesenatico e Roccaraso che hanno attivato l'imposta di scopo dopo il d.lgs. 23/2011 ed hanno beneficiato, quindi, della possibilità, garantita dalla normativa, di portare l'imposta a copertura degli investimenti da realizzare.

Analizzando i dati certificati dal Ministero dell'Interno, sezione "Finanza locale", per il periodo 2007-2014, emerge un quadro che evidenzia poco meno di 24,5 milioni di euro di accertamenti, con riscossioni relative che si fermano a circa 23 milioni di euro.

Si tratta di un dato che è stato analizzato con riferimento ai singoli Comuni e da cui si può rilevare come, accanto a situazioni in cui il grado di riscossione è prossimo al 100%, ve ne siano altre dove la riscossione delle imposte di scopo si presenta problematica: è il caso di Lauro, dove è stato riscosso il 21% delle imposte di scopo accertate, e di Nocera Terinese, dove i consuntivi permettono di evidenziare un grado di riscossione del 27%. Ne consegue che sono presenti dei "buchi" derivanti da un valore pari a zero delle entrate derivanti da imposte di scopo nei certificati ai conti consuntivi. Si tratta di un valore che è dovuto ad una probabile errata contabilizzazione di tali entrate da parte dei Comuni in sede di redazione dei certificati al consuntivo; ciò in quanto è difficile ipotizzare un Comune che, pur avendo attivato l'imposta di scopo, non abbia nemmeno un accertamento sul tema in bilancio. In particolare, le ragioni della difficile affermazione dell'imposta di scopo possono consistere, da un lato, nel suo concretizzarsi quale addizionale IMU, unita alla durata limitata nel tempo, e, dall'altro, nelle modalità di previsione del rimborso in caso di mancata realizzazione dell'intervento, tenuto conto delle regole contabili e dei vincoli generali alla finanza locale⁶⁹. In tale contesto, il dato che maggiormente emerge consiste nel fatto che

(69) G. SALANITRO, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2007, p. 1124.

l'imposta di scopo è vista quale una addizionale IMU, anche in relazione alla stessa disciplina posta dal d.lgs. 23/2011.

Si tratta di una previsione che pone, con riferimento all'imposta di scopo, una serie di problematiche derivanti dalla certezza di risorse di cui necessitano gli Enti locali⁷⁰. L'IMU, infatti, pur rappresentando formalmente un'imposta comunale, nella sostanza, rappresenta una leva fiscale che non è che marginalmente nelle mani dei Comuni.

In questo senso, è stato osservato⁷¹ che il peso delle scelte discrezionali degli Enti locali sui tributi propri è quantificabile in un intervallo compreso tra l'11% ed il 20%; ne deriva che per ogni 100 euro di tributi locali, solamente 20 euro rientrano nella piena discrezionalità del Comune impositore, a causa di vincoli normativi e finanziari.

Un esempio di questa situazione si può rinvenire nel caso limite del 2013, quando il d. l. 54/2013 rubricato «Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria, di rifinanziamento di ammortizzatori sociali in deroga, di proroga in materia di lavoro a tempo determinato presso le pubbliche amministrazioni e di eliminazione degli stipendi dei parlamentari membri del Governo», all'art. 1, sospendeva l'applicazione dell'IMU sulla prima casa. Nonostante il dibattito intorno all'IMU, anche la seconda rata (sempre sulle prime case) venne abolita dall'art. 1 del d.l. 133/2013, del 30 novembre, convertito nella legge n. 5/2014, del 29 gennaio 2014. Si realizzò così «un farraginoso e mediocre rimescolamento delle carte»⁷² il cui effetto, oltre a dimostrare il potere nullo dei Comuni su un tributo teoricamente comunale, è stata la proroga del bilancio di previsione per l'anno 2013 al 30 novembre 2013. Questo scarso potere di intervento sull'IMU si riverbera sull'imposta di scopo la cui previsione, anche finanziaria, è resa difficile dalle variazioni nazionali all'imposizione comunale.

A tal proposito è opportuno ricordare anche il fatto che l'abolizione

(70) V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p. 56.

(71) M. NICOLAI, *Primo Rapporto sulla finanza pubblica. Finanza pubblica e federalismo*, Fondazione Rosselli, Rimini, 2012.

(72) G. DI LIDDO, A. ZANARDI, *La finanza locale, i primi segnali di assestamento*, in *La finanza pubblica italiana - Rapporto 2014*, Bologna, 2015.

dell'IMU sulla prima casa rischia di derubricare il tema dell'imposta di scopo a mera patrimoniale sulle seconde case. Essa andrebbe a colpire i non residenti, svilendo, come per le imposte di soggiorno, della quale rappresenterebbe una sorta di duplicazione, il principio "*no taxation without representation*". Tale imposta, nei fatti, agirebbe su un ambito soggettivo che solo in minima parte beneficerebbe degli investimenti finanziati con la medesima. Si tratta di un forte limite che impedisce alle imposte di scopo di catturare integralmente il valore aggiunto degli interventi pubblici.

Una ulteriore criticità relativa alle imposte di scopo è il potere ridotto di intervento degli Enti locali che emerge dai risicati spazi di manovra concessi dalla normativa. Il d.lgs. 23/2011 prevede l'approvazione, da parte degli organi consiliari dei Comuni che intendono attivare l'imposta di scopo, dei regolamenti *ex art.* 52 del d.lgs. 446/1997. Tali regolamenti sono approvati, con delibera comunale, non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione, non hanno effetti prima del 1° gennaio dell'anno successivo e devono essere obbligatoriamente trasmessi al Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici.

Merita attenzione, infine, la disciplina dell'art. 52, comma 1, d.lgs. 446/1997 che prevede che gli Enti locali «possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti».

Posto che gli Enti non possono definire le fattispecie imponibili, ossia l'oggetto dell'imposizione, i soggetti passivi e l'aliquota massima, emerge come la potestà tributaria delle autonomie locali si fermi a scelte marginali di definizione dell'aliquota, entro limiti definiti dalla legge, di eventuali esenzioni, senza alcuna variazione dei soggetti passivi.

Un ultimo aspetto che ha potenzialmente ostacolato l'introduzione delle imposte di scopo consiste nel particolare contesto socio-economico e normativo che si è venuto a creare negli anni successivi alla loro introduzione avvenuta, come ampiamente richiamato, con la legge 296/2006, Finanziaria 2007. Si tratta di un momento storico di particolare delicatezza caratterizzato dall'esplosione della crisi economica che

ha portato ad un drastico crollo del Prodotto interno lordo, dell'occupazione e dei redditi dei contribuenti, con la conseguente tensione sulle entrate fiscali dei Comuni, delle Regioni e dello Stato.

Si tratta di anni in cui, in ottemperanza ai principi del federalismo fiscale, sanciti dalla legge costituzionale 3/2001, si registra un calo dei trasferimenti statali agli Enti locali, cui si aggiungono i vincoli sulla finanza pubblica ed i vari interventi in tema di tagli alla spesa pubblica. È evidente che l'unica leva in mano ai Comuni, per finanziare gli investimenti e il mantenimento dei livelli qualitativi dei servizi erogati, sia quella fiscale. Quest'ultima, tuttavia, rappresenta uno strumento poco fruibile, in quanto la scarsa autonomia e la scarsa difendibilità politica di un aumento tributario locale, a fronte di un precedente deciso incremento delle imposte statali, ha attenuato l'implementazione dell'imposta di scopo. Ad aggravare la situazione, si considerino le disposizioni di cui al d.l. 93/2008, art. 1, comma 7, che hanno previsto, a partire dal maggio 2008 sino al marzo 2012, la sospensione del «potere delle Regioni e dei Comuni di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato».

Si tratta di una disposizione che, pur se con un tenore differente, è stata riproposta dal comma 26 della legge 208/2015 che per il 2016 ha sospeso l'efficacia delle deliberazioni dei Comuni «nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle Regioni e ai Comuni con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015», con la finalità di «contenere il livello complessivo della pressione tributaria, in coerenza con gli equilibri di finanza pubblica».

Tale previsione rende difficile il ricorso all'imposta di scopo da parte dei Comuni, come avvenne per il quinquennio 2008-2012, impendendo lo sviluppo di un sistema di finanza locale capace di rendere più accettabile un aumento impositivo, legato ad interventi tangibili e non meramente finalizzati alla copertura di bilanci precari.