



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Lineamenti evolutivi dei tributi di scopo: imposta di scopo, TIA ed imposta di soggiorno

di Antonio Capozzi

### ABSTRACT

*The tributes of purpose are key resources for local authorities. In this perspective, there has been a succession of legislative measures aimed to strengthen these instruments and make corrections. Between the aforementioned taxes a major role attribute can only be to tax of purpose, and for the particular attention of the legislator, who recently spoke to revisit it, and because the tax in question is likely to be the instrument most important tax which the municipality may use to finance public works. Similar considerations, in particular the legal framework, deserve the TIA and the tourist tax.*

SOMMARIO: 1. Tributi di scopo – 2. Imposta di scopo: evoluzione normativa – 2.1 Natura giuridica – 3. TIA quale tributo di scopo – 4. Imposta di soggiorno – 5. Conclusioni.

#### 1. Tributi di scopo

I tributi di scopo rappresentano un insieme composito di strumenti di natura tributaria, ovvero comunque autoritativa, ma latamente riconducibili alla logica commutativa e del beneficio. La finalità primaria è anche in questo caso quella di reperire risorse fiscali, cercando però di individuare un collegamento tra contribuenti e destinatari dei servizi e delle opere finanziate.

Si tratta, ovvero, di strumenti che tendono ad affermare, seppur in maniera indiretta e non sinallagmatica, una logica di compensazione/pagamento/concorso per benefici ottenuti o per i costi generati dai soggetti contribuenti, spesso riguardanti la fruizione di beni che hanno natura non escludibile (parchi, strade, illuminazione, pubblica sicurezza, igiene urbana, etc.) e non possono quindi essere finanziati (o non completamente) tramite corrispettivi e tariffe.

La logica di scopo, ovvero il vincolo di destinazione associato a tali entrate, può assumere un carattere più o meno diretto nelle prassi applicative: individuando in maniera circoscritta ove le entrate devono essere finalizzate, lasciando una indicazione più lassa su di una certa categoria di spese, o assumendo una natura ancora più generalista.

Facendo sempre riferimento alla finalità del prelievo, va osservato come rimangano esclusi dai tributi di scopo le tariffe. Tale esclusione, al di là degli aspetti puramente formali, risulta sostanziale per almeno due ordini di motivi.

In primo luogo, perché sono diversi la funzione e l'interesse a cui i due strumenti sono ricollegabili. La tariffa risponde infatti ad una logica tipicamente ed esclusivamente individuale, finalizzata alla copertura del costo di servizi con natura divisibile e che determinano un beneficio diretto e quantificabile per il singolo fruitore. I tributi di scopo acquisiscono invece anche, se non prevalentemente, una finalità sovra-individuale e pubblicistica, ricollegandosi a funzioni e valori indivisibili e legati all'interesse generale, o comunque di una collettività più o meno ampia, come la tutela dell'ambiente, la prevenzione dell'inquinamento, l'ordinato sviluppo del territorio, etc.

Allorquando il diretto beneficiario di un servizio paga un corrispettivo chiaramente collegato al costo non può quindi applicarsi la definizione di imposta di scopo, che viceversa è applicabile nei casi in cui:

- il pagamento, anche sotto forme di tariffa, eccede chiaramente il valore della controprestazione;
- il soggetto che paga il tributo non è lo stesso che riceve il servizio;
- i benefici sono ricevuti da parte dei soggetti pagatori, ma in maniera non necessariamente proporzionale alle somme versate.

Un secondo aspetto sostanziale che distingue le tariffe dagli altri strumenti, di specifico e particolare interesse per l'argomento qui in analisi, riguarda il loro ruolo come fonti di finanziamento dei bilanci pubblici. Per natura, infatti, la tariffa ha uno stretto e vincolante legame con i costi del servizio reso e limita la flessibilità e discrezionalità nella destinazione delle entrate. Mentre, quindi, per le imposte e i contributi si possono immaginare, almeno in parte, dei margini di manovra per le autorità di bilancio, sia nel determinarne la finalizzazione, sia nel manovrarne l'entità, ciò è precluso nel caso della tariffa. Se ci si pone, di conseguenza, l'obiettivo di investigare quali fonti di gettito possano contribuire alla copertura dei bilanci pubblici, l'interesse primario va verso le prime due tipologie di prelievo. Le tariffe possono certamente contribuire a coprire quote crescenti delle spese nei casi in cui alcuni servizi precedentemente coperti da imposte vedano affermarsi una logica corrispettiva, ma tale opportunità, come già osservato, trova un limite superiore nella piena copertura dei costi e, per definizione, nel caso di beni pubblici con caratteri di non escludibilità e non rivalità.

## 2. *Imposta di scopo: evoluzione normativa*

L'imposta di scopo, ribattezzata Imu 2 per l'identico presupposto sul quale si basa la sua applicazione (gli immobili), è entrata in vigore il 1 gennaio 2007, con la L. 27 dicembre 2006, n. 296, e presenta importanti novità introdotte dall'art. 6 del D.Lgs. n. 23/2011.

La prefata imposta s'inserisce in una più ampia rivisitazione della finanza locale, rispondente all'attuazione dei principi contenuti nell'art. 119 della Costituzione (così come risulta modificato dalla legge costituzionale n. 3/2001), in tema di autonomia finanziaria di entrata e di spesa di Comuni, Province e Città metropolitane.

Il nucleo di attuazione di tali principi è contenuto nella legge delega n. 42/2009<sup>1</sup>, al quale hanno fatto seguito il D.Lgs. n. 23/2011, il D.L. n. 201/2011 e il D.L. n. 16/2012.

L'istituzione dell'imposta di scopo, come pocanzi accennato, avviene con il comma 145 della L. 27 dicembre 2006, n. 296. Nella sua originaria concezione, l'imposta di scopo, adottabile dai Comuni attraverso apposito regolamento (art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), era destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai comuni nel proprio atto deliberativo tra quelle indicate nel comma 149<sup>2</sup>.

La deliberazione comunale individua quindi l'opera pubblica da realizzare, l'ammontare della spesa da finanziare, l'aliquota di imposta, l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti, e le modalità di versamento degli importi dovuti.

Secondo quanto disposto dal comma 147 della legge finanziaria del 2007 l'imposta di scopo viene istituita in relazione alla stessa opera pubblica, e determinata per un periodo massimo di cinque anni applicando alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili (oggi Imu, così come riportato nel decreto per le semplificazioni fiscali) un'aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille.

Le opere pubbliche originariamente ammesse ad essere finanziate dall'imposta di scopo secondo quanto previsto dal comma 149 sono:

- le opere per il trasporto pubblico urbano,
- le opere viarie, con l'esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti,

<sup>1</sup> Cfr. L. Salvini, *Federalismo fiscale*, Donzelli, 2009.

<sup>2</sup> Cfr. S. Capolupo, *L'imposta di scopo*, in "il fisco" n. 15/2007, fascicolo n. 1, pag. 2111.

- le opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi,
- le opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini,
- le opere di realizzazione di parcheggi pubblici,
- le opere di restauro,
- le opere di conservazione dei beni artistici e architettonici,
- le opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche,
- le opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica.

Al di fuori delle opere previste dal comma in rassegna deve quindi dedursi la non applicabilità dell'imposta di scopo, così come già rilevato dal Ministero delle finanze con la ris. n. 3/DPF dell'8 ottobre 2007 (il caso affrontato è quello della acquisto da parte di un Comune di un'area destinata a verde)<sup>3</sup>.

Il comma 151 prevede l'obbligo di restituzione dell'imposta nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Il gettito complessivo dell'imposta non poteva comunque essere superiore al 30% dell'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare; limite contenuto nel comma 150 dell'articolo unico della legge.

Probabilmente a causa di questo limite l'imposta di scopo, necessitando di altri soggetti finanziatori (privati) non risulta essere stata adottata frequentemente dai Comuni.

Non solo.

L'istituzione del tributo di scopo aveva subito una battuta d'arresto anche per un'altra esplicita ragione giuridica ovvero il divieto di legge imposto ai comuni di deliberare aumenti delle tariffe tributarie, stante il blocco disposto, da ultimo, dall'art. 1, comma 123, della L. 13 dicembre 2010, n. 220 (escluse Tarsu e addizionale Irpef).

A rimuovere del tutto tale ostacolo, peraltro, aveva già provveduto l'art. 4 del D.L. n. 16/2012. Nel contempo, si era in attesa dell'attuazione della riforma della disciplina di riferimento, annunciata nell'art. 6 del D.Lgs. n. 23/2011. A mente del suddetto articolo, in

---

<sup>3</sup> Occorre sottolineare che, nell'elenco contenuto nel comma 149, non è contemplata l'acquisizione di aree da destinare a verde pubblico. Né sembra che l'acquisto dell'area a verde possa essere ricompreso nella fattispecie contemplata nella lettera d) del comma 149 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, che riguarda le opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini poiché, in tal caso, si tratta di interventi che devono essere effettuati su aree che appartengono già all'ente locale. Pertanto, nel caso di specie, si ritiene che non sia possibile fare ricorso alla leva dell'imposta di scopo.

particolare, entro lo scorso 31 ottobre 2011 avrebbe dovuto essere emanato un apposito decreto ministeriale informato ai seguenti criteri di delegazione:

- possibilità di coprire integralmente il costo dell'opera pubblica da finanziare con il gettito dell'imposta, con superamento quindi del limite massimo del 30% della spesa, stabilito nella legge n. 296/2006;
- estensione a 10 anni del periodo massimo di applicazione del tributo;
- individuazione di ulteriori categorie di opere pubbliche finanziabili con l'imposta, rispetto a quelle tassativamente elencate nella citata norma istitutiva.

Il suddetto decreto non ha tuttavia mai visto la luce, di modo che l'impianto originario dell'imposta era rimasto invariato e con esso i limiti che hanno ostacolato una più vasta diffusione del prelievo. A tutto ciò, si aggiungeva l'esigenza di un aggiornamento della struttura del tributo, in considerazione dell'intervenuta sostituzione dell'ICI con l'IMU.

In tale contesto, l'intervento legislativo attuato con la legge di conversione del D.L. n. 16/2012 appare dunque facilmente comprensibile. Si è infatti provveduto a sostituire l'originario rinvio al decreto ministeriale attuativo con il regolamento comunale, mantenendo intatti i sopra enunciati criteri di delegazione. In conseguenza di tale variazione, il potere che prima avrebbe dovuto essere esercitato dalle Finanze è oggi demandato alle autonomie locali. Alla luce dell'attuale assetto normativo, quindi:

- i Comuni possono istituire ex novo l'imposta di scopo, non sussistendo più alcun vincolo alla piena manovrabilità della leva tributaria locale;
- con il regolamento istitutivo, le Amministrazioni locali possono individuare opere pubbliche diverse da quelle previste nella legge n. 296/2006 da finanziare con gli introiti del tributo<sup>4</sup>. A tale riguardo, va in primo luogo osservato come una simile autonomia decisionale appaia del tutto coerente con i principi stabiliti nella legge di delegazione n. 42/2009. Nell'art. 12, comma 1, lett. d), di tale legge, infatti, il tributo di scopo è qualificato come il tributo proprio per eccellenza dei Comuni, che meglio si presta ad attuare il precetto costituzionale di cui all'art. 119 Cost.<sup>5</sup>. Ad ogni modo, è proprio nel suddetto art. 12 che è possibile individuare lo spettro di riferimento delle opere pubbliche finanziabili<sup>6</sup>;

<sup>4</sup> Occorre al riguardo ricordare che il tratto caratteristico dell'*imposta di scopo* è per l'appunto il vincolo di destinazione del gettito, che deve necessariamente essere utilizzato per realizzare un investimento di pubblica utilità.

<sup>5</sup> I Comuni <<stabiliscono e applicano tributi propri>>.

<sup>6</sup> Vi sono infatti menzionati <<le opere pubbliche e gli investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana>>.

- sempre nell'ambito del medesimo regolamento attuativo, i Comuni potranno altresì decidere di coprire l'intera spesa di realizzazione dell'opera pubblica con il gettito dell'imposta e ampliare così sino a 10 anni il periodo massimo di applicazione della stessa.

L'ulteriore innovazione apportata dal legislatore è consistita nel doveroso aggiornamento della base imponibile del prelievo che viene fatta coincidere con l'imponibile dell'IMU. Tale aggiornamento opera anche per i tributi di scopo già istituiti dai Comuni in vigore della disciplina originaria della legge n. 296/2006. Allo scopo, i Comuni dovranno pertanto adottare le necessarie e opportune variazioni regolamentari.

L'allineamento delle basi imponibili comporterà ovviamente una sensibile lievitazione del gettito teorico dell'imposta di scopo, se si considera l'incidenza dei nuovi moltiplicatori stabiliti nell'art. 13 del D.L. n. 201/2011. Si ritiene inoltre che il tributo possa e debba essere applicato anche all'imponibile IMU delle abitazioni principali, considerato che sarebbe davvero singolare se le opere pubbliche di cui normalmente beneficiano i residenti fossero interamente finanziate dai non residenti<sup>7</sup>.

### 2.1 *Natura giuridica*

La natura giuridica dell'imposta di scopo è di complessa individuazione.

Al fine di individuarne l'esatta delimitazione non si può che prendere le mosse dal dato normativo.

Il D.Lgs. n. 23/2011 all'art 6 come esaminato, estende la portata dell'art. 1, comma 145 e seguenti, L. 296/2006 ed, in attuazione di quanto stabilito dalla legge delega 42/2009 all'art. 12, lett. d), consente ai Comuni di individuare opere ulteriori rispetto a quelle che erano tassativamente indicate al comma 149<sup>8</sup>.

Inoltre, ai sensi dei commi 145-151 dell'art. 1 L. 296/2006, era previsto che i Comuni a decorrere dal primo gennaio 2007 potessero, con apposito regolamento – all'interno del quale veniva indicata l'opera da realizzare, l'ammontare della spesa, l'aliquota e le modalità di versamento – adottato ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modificazioni, istituire una imposta di scopo destinata alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di alcune opere. Tale limite della parziale copertura delle spese è stato recentemente modificato attraverso l'art. 6 del D.lgs. n. 23/2011 sul federalismo

<sup>7</sup> Ferma restando l'opportunità di deliberare in regolamento delle esenzioni mirate fondate sul possesso di determinati requisiti reddituali.

<sup>8</sup> *vd.* 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 propri in senso stretto di regioni e di enti locali?, in "Diritto e Prat. Trib.", 2/2009, pag. 325.

municipale basato sull'art. 12 L. 42/2009 e ciò determina che, solo se il Comune lo ritiene, è possibile il contemporaneo intervento di cofinanziamento dell'opera da parte di altri enti pubblici, di privati etc.

Inoltre il comma 151 art. 1 L. 296/2006 prevede la ripetizione dell'indebito versato qualora entro due anni dalla data prevista del progetto esecutivo l'opera non è iniziata<sup>9</sup>.

Ai fini dell'identificazione della natura giuridica, l'imposta di scopo presenta tre elementi qualificanti:

- la copertura dei costi dell'opera o del servizio in maniera integrale o meno;
- lo stretto collegamento esistente fra sacrificio richiesto e conseguimento dell'obiettivo garantito, mediante la ripetibilità di quanto versato ed al fine di garantire un'effettiva attività di controllo, da parte dei cittadini incisi, sull'operato degli amministratori;
- la temporaneità del tributo, in quanto l'imposta è dovuta per un tempo limitato (10 anni).

Da quanto pocanzi esaminato, appare evidente l'assoluta assenza di sinallagmaticità delle prestazioni e dunque la natura tributaria dell'imposta.

Tale assunto si ricava in maniera incontrovertibile da una serie di elementi, quali la parziale copertura delle spese di realizzazione dell'opera che può essere cofinanziata e la riferibilità del tributo alla generalità dei soggetti passivi, oltre che dalla autoritatività e coattività che caratterizza la prestazione.

Inoltre, e nella medesima direzione, l'opera finanziata dall'imposta di scopo potrebbe porsi a vantaggio anche di una "collettività indeterminata" ovvero di soggetti che non presentano una relazione diretta con il territorio comunale ove l'opera verrà realizzata. Basti pensare a tutte quelle opere che benché situate in territorio comunale, rivestono un'importanza nazionale, quali le strade, i musei, le opere d'arte, etc.

Maggiori perplessità sulla natura giuridica potrebbe apparentemente sorgere in presenza della ripetibilità del tributo versato per mancato avvio dell'opera e nel caso di integrale copertura delle spese attraverso il tributo di scopo (prevista dal comma 145 L. 296/2006)<sup>10</sup> o qualora i soggetti passivi fossero considerati solo coloro che maggiormente possono

<sup>9</sup> *vd.* TOSI, La fiscalità delle città d'arte, il caso del Comune di Venezia, Cedam, 2009, pag. 60, relativamente all'interruzione dei lavori, ritiene che non dovrebbe sfociare nelle conseguenze restitutorie previste dal comma 151, giacché nessun termine è indicato dalla norma per il complemento dell'opera.

<sup>10</sup> *cf.* Cass. (sent. 13984 del 2009) che considera elemento rilevante l'integrale copertura delle spese ai fini della natura giuridica di una prestazione patrimoniale, dall'altro cfr. Corte Cost. (sent. 238/2009, in banca dati "fisconline") lo ritiene irrilevante.

beneficiare di un'opera (es. residenti in quella zona ove si realizzano scuole, palestre, parchi giardini, ecc.).

Si potrebbe infatti in astratto giungere al riconoscimento in tali casi della natura tariffaria della prestazione locale di scopo con conseguente sganciamento dalla riserva di legge ex art. 119 I comma cost. e dai limiti esaminati ancora previsti anche a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo attuativo n. 23/2011.

Tuttavia la impossibilità di sottrarsi volontariamente al pagamento del tributo (coattività) e di corrisponderlo solo nel caso di effettiva realizzazione dell'opera, unitamente all'impossibilità da parte del contribuente di incidere (attraverso la richiesta) sull'individuazione dello scopo da realizzare che compete all'ente impositore dotato di autoritatività (possibilità prevista in materia tariffaria<sup>11</sup>), non consentono di privare l'imposta di scopo della natura tributaria.

Inoltre l'individuazione dello scopo da parte dell'Ente locale non svincola la legge delega e il decreto attuativo (art. 6) dall'art. 23 Cost., né attenua le esigenze poste alla base della riserva di legge che restano garantite dalla predeterminazione legislativa degli elementi fondamentali ex art. 52 cit. che investe anche il potere agevolativo, ma consente una maggiore trasparenza delle politiche fiscali ed un monitoraggio dell'attività degli amministratori locali.

Acclarata la natura tributaria dell'imposta di scopo, si discute sull'esatta qualificazione della stessa, tenuto conto che la L. 296/2006 modificata dal D.lgs. n. 23/2011 identifica il tributo di scopo come imposta.

L'imposta si caratterizza per essere una prestazione coattiva dovuta dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una particolare attività dell'ente pubblico e, tantomeno, a favore del soggetto. Si realizza dunque l'obbligo, costituzionalmente previsto dall'art. 53, di partecipazione alla spesa pubblica.

Orbene la caratteristica principale dell'imposta è individuabile proprio nell'assenza di causa, che costituisce invece l'elemento portante del tributo di scopo.

Né tantomeno lo si può accumulare alla tassa, tenendo conto che quest'ultima viene corrisposta per la prestazione di un servizio pubblico che il soggetto passivo richiede.

Probabilmente la qualificazione più esatta del tributo di scopo non poteva che essere quella di contributo. In tal senso, il predetto tributo viene corrisposto per un vantaggio

---

<sup>11</sup> *vd.* art. 12 lett. I L. 42/2009 ove si fa espresso riferimento alla richiesta di servizi da parte dei singoli cittadini.

diretto da parte di soggetti individuati, e generalmente collegato alla titolarità di diritti reali. Inoltre “l’arricchimento” del contribuente deriva dall’esecuzione di un’opera o attività pubblica<sup>12</sup>.

Caratteristiche queste che rendono l’imposta di scopo molto più vicina alla figura del contributo.

### 3. TIA quale tributo di scopo

Il D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, recante le norme in materia ambientale (cd. T.U. ambiente), prevede, all'art. 238, l'applicazione di una «tariffa integrata ambientale» per la gestione dei rifiuti urbani («TIA2»), per «chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producano rifiuti urbani».

In base al comma 1 della disposizione, «la tariffa costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani».

La stessa norma sancisce, inoltre, la soppressione della «tariffa di cui all'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22... salvo quanto previsto dal comma 11».

L'art. 49 prevede l'istituzione di una «tariffa di igiene ambientale» («TIA1») a copertura dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico. Questa tariffa ha sostituito la previgente tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (cd. «TARSU»), che non garantiva la copertura integrale dei predetti costi per la gestione dei rifiuti<sup>13</sup>.

Il comma 11 dell'art. 238, tuttavia, stabilisce che sino alla emanazione del regolamento, previsto dal comma 6 dello stesso art. 238, con il quale devono essere stabiliti i criteri generali sulla base dei quali definire le componenti dei costi e determinare, quindi, la tariffa («TIA2»), nonché fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa stessa, «continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti».

<sup>12</sup> TEASURO F., Ist. dir trib., Torino, 2006, pag. 9.

<sup>13</sup> La TARSU, originariamente prevista dagli artt. 268 ss. del R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, venne modificata dall'art. 21 del D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915, e compiutamente riordinata dal Capo III del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507. Occorre, tuttavia, precisare che la norma che ha introdotto la TIA1 ha previsto un periodo transitorio - prorogato più volte con diversi provvedimenti legislativi - entro il quale tutti i Comuni avrebbero dovuto adottare il nuovo prelievo in sostituzione della TARSU.

Poiché tale regolamento non è stato ancora emanato, la «TIA2» non è ancora divenuta obbligatoria quale tariffa per la gestione dei rifiuti urbani.

Nel frattempo, l'art. 5, comma 2-quater, del D.L. 31 dicembre 2008, n. 208, ha introdotto la facoltà per i Comuni di adottare la «TIA2», «ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti» (in pratica, la norma stabilisce che i Comuni, che abbiano già adottato la TIA1, possono adottare con specifico provvedimento, a partire dal 1 luglio 2010, la TIA2).

Allo stato, quindi, la «TIA2» può essere adottata, dai Comuni, in forma facoltativa fermo restando, in mancanza, l'applicabilità della tariffa («TIA1») prevista dall'art. 49 del «decreto Ronchi» (o, in mancanza, della TARSU).

Il quadro normativo concernente la TIA va completato con l'art. 14, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, come modificato dall'art. 25, comma 5, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1.<sup>14</sup>

Tale disposizione stabilisce che «a decorrere dal 1° gennaio 2013 è istituito in tutti i comuni del territorio nazionale il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, a copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto mediante l'attribuzione di diritti di esclusiva nelle ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 4 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni».

In pratica, quindi, la norma, sotto il profilo della natura dell'entrata destinata a coprire il costo per la gestione dei rifiuti, configura un ritorno al passato, poiché dalla tariffa si (ri)passa ad un prelievo di carattere tributario, con conseguente esclusione dall'assoggettabilità ad IVA, esattamente come avveniva pacificamente in vigenza della TARSU.

Va segnalato, peraltro, che il comma 29 dello stesso art. 14 prevede la facoltà per i «comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico» di prevedere, con apposito regolamento, «l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo».

In tal caso, il comma 32 prevede che la copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni avverrà comunque con un prelievo di natura tributaria mentre gli enti locali applicheranno il corrispettivo commisurato alla quantità dei rifiuti conferiti.

---

<sup>14</sup>Convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

Sulla natura giuridica della TIA si è molto discusso, sia in dottrina che in giurisprudenza, in particolar modo al fine di considerare la sottoposizione della stessa all'IVA.

Con il passaggio dalla TARSU alla TIA la situazione, secondo l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria, è radicalmente mutata, avendo la tariffa di igiene ambientale natura non tributaria, come emerge dallo stesso art. 49 che configura la tariffa «alla stregua di un corrispettivo, nel presupposto che l'espletamento del servizio avvenga secondo regole di diritto comune»<sup>15</sup>.

Pertanto, verificandosi i presupposti impositivi soggettivo ed oggettivo, la tariffa «deve essere assoggettata all'IVA, con aliquota agevolata del 10%, come previsto dalla Tabella A, parte III, n. 127-sexiesdecies), allegata al suddetto D.P.R. n. 633/1972, nel caso che trattasi della gestione di rifiuti urbani e/o dei rifiuti speciali ad essi assimilati».

L'Amministrazione finanziaria, con successiva pronuncia, ribadendo il carattere non tributario della TIA, ha confermato l'assoggettabilità ad imposta della stessa, dovendosi distinguere, ai fini della copertura dell'onere economico di un'attività o di un servizio pubblico, la «tassa» - per natura esclusa da IVA in virtù della natura propriamente tributaria, analoga all'imposta - dagli altri moduli di entrata diversi dal regime fiscale, quali tariffe, canoni, prezzi pubblici (cd. entrate «non tributarie»), che invece, in presenza dei requisiti oggettivo e soggettivi richiesti dalla legge IVA, sono soggetti a tale tributo<sup>16</sup>.

Senonché, l'interpretazione amministrativa è stata contraddetta dai giudici tributari, a conclusione di un articolato iter giurisprudenziale<sup>17</sup>.

In estrema sintesi, e per quello che qui interessa, si rammenta che la Corte costituzionale, con le decisioni 24 luglio 2009, n. 238, 20 novembre 2009, n. 300 e 24 febbraio 2010, n. 64, risolvendo una questione di legittimità costituzionale afferente l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, ha affermato, incidentalmente ma molto chiaramente, che le controversie in materia di TIA hanno natura tributaria, precisando, nelle motivazioni, che la tariffa in questione non è neanche soggetta ad IVA in quanto non ricorre il requisito della sinallagmaticità della prestazione.

Da ciò la giurisprudenza di legittimità ha subito tratto gli argomenti per ribadire che la «tariffa di igiene ambientale (TIA), così come disciplinata dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997» ha natura tributaria e, quindi, è esclusa da IVA analogamente alla TARSU.

<sup>15</sup> Così la risoluzione n. 25/E del 2003.

<sup>16</sup> Risoluzione 17 giugno 2008, n. 250/E.

<sup>17</sup> Si veda, ad esempio, Cass., Sez. trib., 9 agosto 2007, n. 17526, in GT - Riv. giur. trib. n. 1/2008, pag. 55, con commenti di R. Lupi e di M. Busico, e in Banca Dati BIG Suite, IPSOA, che riconosce nella TIA «i caratteri preminenti e peculiari di una entrata di natura tributaria».

In tal senso la Cassazione afferma che «stante la mancanza di disposizioni legislative suscettibili di esser richiamate a presidio dell'affermata soggezione a IVA della prestazione del servizio di smaltimento in sé e per sé considerata (disposizione che oltre tutto, ove esistenti, determinerebbero fondati dubbi di legittimità alla luce della normativa comunitaria - direttiva 2006/112/CE - che esclude in via generale l'assoggettamento a IVA di diritti, canoni e contributi percepiti da enti pubblici "per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità"), deve confermarsi la statuizione di cui all'impugnata sentenza. Nel senso che gli importi pretesi a titolo di tariffa d'igiene ambientale non sono assoggettabili a IVA»<sup>18</sup>. Trattasi dunque di vero e proprio tributo.

La natura di tributo risulta rintracciabile anche e soprattutto nella circostanza che il contribuente non paga una tariffa collegata al servizio ricevuto, che ne determinerebbe l'evidente sinallagmaticità, quanto piuttosto partecipa con gli altri beneficiari della prestazione alla sopportazione dei costi generali.

Acclarata la natura tributaria della TIA, occorre procedere alla classificazione della stessa.

Di recente la Suprema Corte nel ribadire la natura tributaria della TIA, ha proceduto ad inquadrarla quale "tassa di scopo che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, mentre manca un rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere ed il beneficio che il singolo riceve"<sup>19</sup>.

La natura di tributo di scopo, osserva la Corte, è rintracciabile nella circostanza che i benefici sono ricevuti da parte dei soggetti pagatori in maniera non necessariamente proporzionale alle somme versate. Dunque la finalità del tributo in oggetto è unicamente quella di ripartire il costo del servizio reso dalle Amministrazioni tra i soggetti che ne traggono vantaggio. Trattasi dunque di tributo di scopo.

#### 4. *Imposta di soggiorno*

L'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011 ha istituito l'imposta di soggiorno, disponendo, al comma 1, che i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive

<sup>18</sup> Cass. n. 3756 del 2012.

<sup>19</sup> Cass. 26.07.2012 n. 13301.

situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno.

*Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.*

Si tratta quindi di una facoltà da parte dei Comuni, analogamente a quanto previsto per l'imposta di scopo.

Il comma 2 prevede inoltre che l'imposta di soggiorno può sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale.

Anche in questo caso l'istituzione del prelievo ha statuito (al comma 3) l'adozione di un regolamento ministeriale (entro 60 giorni, non rispettati), prevedendo però che, nel caso di mancata emanazione dello stesso, i Comuni avrebbero comunque potuto adottare i relativi atti istitutivi del prelievo, disponendo eventuali ulteriori modalità applicative del tributo, nonché esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

La struttura dell'imposta di soggiorno soggiace alle modifiche introdotte per il superamento delle evidenti originarie lacune e limitazioni così come denunciato in diverse occasioni dalla dottrina<sup>20</sup> ed il cui riferimento è oggi rappresentato dallo Schema di regolamento concernente la disciplina generale di attuazione dell'imposta del 2 novembre 2011<sup>21</sup>.

In tale ottica riveste particolare rilievo la novità introdotta con il decreto per le semplificazioni fiscali e in particolare l'istituzione dell'imposta di sbarco aggiungendo all'art. 4 citato il comma 3-bis che afferma testualmente: "I comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea".

<sup>20</sup> M. Damiani, L'Imposta di Soggiorno: prove di Federalismo municipale "disarticolato", in "Corriere tributario" n. 32/2011, pag. 2630.

<sup>21</sup> L. Lovecchio, Proposte correttive per Service Tax Comunale e Imposta di Soggiorno, in "Corriere tributario" n. 45/2011, pag. 3756.

Sulla conformità principi costituzionali (artt. 3 e 53 Cost.) e comunitari, sulla finalità ambientale e sulla natura di tali prestazioni locali che perseguono uno scopo particolare ma ben individuato dalla legge delega in quanto incidono sul turismo come l'imposta di soggiorno, valide indicazioni sono state fornite dalla nota sentenza Corte Cost. 102/2008 con riguardo all'imposta regionale sullo scalo turistico ed all'imposta regionale di soggiorno che erano state introdotte dalla Regione Sardegna<sup>22</sup>.

La legittimità costituzionale della prefata imposta di soggiorno, alla luce degli artt. 3 e 117 Cost., deve individuarsi nella circostanza che i non residenti che vi soggiacciono non contribuiscono al finanziamento delle spese pubbliche locali, a differenza dei residenti che invece vi contribuiscono con la corresponsione di svariati tributi e contributi.

Inoltre, anche nella giurisprudenza amministrativa si sta profilando un orientamento tendente a ritenere legittima l'istituzione dell'imposta di soggiorno<sup>23</sup>. In tal senso i giudici amministrativi hanno statuito che *la tassa di soggiorno istituita dal Comune per finanziare la manutenzione dei beni comunali non lede i principi costituzionali dell'imposizione fiscale*. Si presume che il cliente di una struttura ricettizia (hotel) sia in grado di pagarla, poiché la suddetta tassa (di importo contenuto) non può considerarsi evento distorsivo della libera concorrenza.

Il TAR ha poi appuntato la propria attenzione anche su un altro aspetto della vicenda e cioè "l'inquadramento tributario" del gestore dell'albergo. In particolare è stato affermato che *il gestore dell'albergo non è né sostituto d'imposta, né soggetto passivo; egli riscuote il tributo, non per un interesse proprio, connesso a un possibile guadagno ricavabile dall'attività di riscossione, ma*

<sup>22</sup> L'art. 5 della Finanziaria regionale della Sardegna per il 2007 ha istituito la cosiddetta "imposta di soggiorno". Il prelievo veniva applicato ai non residenti in vacanza in strutture ricettive, comprese le case private, nella misura di 1 o 2 euro al giorno. Erano esentati tutti i residenti in Sardegna, i minorenni, chi effettuava periodi di studio o seguiva corsi di formazione professionale, i lavoratori dipendenti e autonomi in servizio documentabile. Dovevano effettuare il pagamento coloro che erano ospiti di strutture ricettive (dalle alberghiere agli agriturismo, dai campeggi ai bed and breakfast con l'eccezione degli ostelli della gioventù) e di abitazioni concesse in comodato o in affitto. In particolare, per le case private, erano esentati: il proprietario; il coniuge; i parenti o affini fino al terzo grado; gli ospiti che soggiornano insieme ad un componente della famiglia del proprietario. La responsabilità del versamento era in capo al gestore delle strutture ricettive e sul titolare dell'immobile; entro 48 ore dall'inizio del soggiorno erano obbligati a fornire i dati identificativi degli ospiti.

*La Corte Costituzionale con la sentenza n. 102/2008, ha ritenuto legittima l'imposta sarda sul soggiorno – presso aziende ricettive, strutture extra alberghiere, agriturismi e abitazioni – di soggetti non residenti che "proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici locali e regionali sia del patrimonio culturale e ambientale sardo senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo di tributi".*

<sup>23</sup> cfr. TAR della Puglia, Sez. di Lecce, sent. n. 748 del 2012, e TAR della Toscana, Sez. I, n. 1808 del 2011.

*quale titolare della struttura senza poterne ricavare un beneficio economico. Per l'eventuale mancato pagamento del tributo potrà essere sanzionato solo il cliente, cioè il vero soggetto passivo dell'imposta*<sup>24</sup>.

Quanto appena rappresentato evidenzia una notevole differenza tra l'imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco, in quanto l'art. 4, comma 3 bis D. Lgs. 14/03/2011 n. 23 prevede che *la compagnia di navigazione è responsabile del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale*.<sup>25</sup>

Giova ricordarlo che l'imposta di sbarco rappresenta anch'essa un tributo di scopo e ciò si ricava in maniera inequivocabile dal medesimo comma 3 bis ove viene specificato che *il gettito del tributo è destinato a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali*.

Ritornando all'imposta di soggiorno e precipuamente alla sua natura tributaria, occorre rilevare che la stessa si rinviene nella finalità della medesima imposta, che coincide con la tutela dell'ambiente e la pedissequa manutenzione delle opere pubbliche locali, in un ottica di redistribuzione del connesso carico fiscale.

Da quanto sin qui esposto, dunque, non si può dubitare e della natura giuridica dell'imposta di soggiorno, ovviamente tributaria, e dell'inquadramento della stessa tra i tributi c.d. di scopo.

##### 5. Conclusioni

L'adozione di nuovi strumenti, come l'imposta di scopo e l'imposta di soggiorno da parte degli enti locali, se da una parte garantisce una maggiore responsabilizzazione degli stessi per l'evidente correlazione tra imposta e destinazione delle relative risorse, dall'altra genera criticità circa il possibile aumento del carico fiscale.

Fatta questa considerazione non si può non affermare, per concludere, che a questa nuova finanza locale debba necessariamente corrispondere una volontà politica rivolta a ridurre l'attuale pressione fiscale erariale, e il contestuale aumento significativo di servizi offerti degli enti locali, tenuta in debito conto anche la loro qualità.

<sup>24</sup> *cf.* TAR del Veneto, Sez. III, Sent. 10 maggio 2012, n. 653, in C.T. n. 27/2012, pag. 2080; *cf.* L. Lovecchio, «Il TAR del Veneto "salva" il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno», *ivi*, pag. 2075).

<sup>25</sup> Comma aggiunto dall'art. 4, comma 2-bis, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

D'altronde l'attuazione del principio federalistico dell'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali non può prevedere come contropartita una maggiorazione degli oneri fiscali a carico dei contribuenti.

In tale ottica, l'attribuzione di ulteriori strumenti di "entrate fiscali" a favore degli enti locali (basti pensare alle imposte oggetto del presente lavoro ovvero le imposte di scopo e di soggiorno) non può e non deve contemplare un uso indiscriminato delle medesime imposte che, come pocanzi ricordato, determinerebbe unicamente un aumento evidente della pressione fiscale a carico dei contribuenti.

Si può dunque solo sperare che gli enti locali, a cui è attribuita la potestà impositiva circa le predette imposte, facciano un uso corretto di tali strumenti giuridici e tributari, al fine di garantirne una giusta applicazione.