

L'autofinanziamento per le opere d'investimento degli enti locali mediante l'imposizione della tassa di scopo

Mediante le disposizioni, contenute all'art. 1, comma 145 e ss., della Legge Finanziaria per il 2007 (1), viene data facoltà ai Comuni di istituire un'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche, il cui gettito complessivo non può essere superiore al 30 per cento del costo previsto per l'opera pubblica da realizzare.

Le caratteristiche applicative di tale imposta, così come previste dal disegno di legge della finanziaria, sono le seguenti:

- aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille da calcolarsi quale addizionale ICI;
- parziale copertura delle spese (massimo 30%) per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai Comuni nel regolamento emesso ai sensi dell'art 52 del d.lgs 446/97, le quali dovranno essere ricomprese nell'elenco di cui al comma 5 dell'art.7 del ddl della finanziaria;

1 Legge 27 dic 2006, n° 296 in, *G.U.* n. 299 del 27 dicembre 2006 - *Suppl. ord.* n. 244 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007).

- diritto dei contribuenti di chiedere il rimborso degli importi versati, nel termine di cinque anni dal giorno del pagamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione, nel caso di mancato inizio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Prima di addentrarci nell'analisi delle problematiche di carattere più tecnico, cui può dar luogo l'applicazione di detto strumento, occorre fare chiarezza sulla sua esatta natura, dal momento che spesso, nella vulgata comune, ma anche in sedi più tecniche, l'imposta di scopo viene chiamata anche tassa.

Secondo la *communis opinio* i tributi si distinguono in imposte, tasse e contributi; rimandando la definizione di questi ultimi a quanto si dirà infra a proposito del cosiddetto contributo di miglioria, soffermiamoci ora sulle prime due.

L'*imposta* può essere definita come la quota di ricchezza privata che gli enti pubblici prelevano coattivamente per procurarsi i mezzi *necessari* alla produzione di servizi *indivisibili* di comune utilità: a fronte della prestazione richiesta al cittadino, non si pone alcuna controprestazione da

parte dell'ente pubblico, che presta alla collettività servizi pubblici generali che non sono divisibili tra i singoli utenti e come tali non sono da questi domandati. L'utilità del servizio è globalmente sentita dalla collettività, che è chiamata a coprirne il costo con le imposte, applicate in base alla capacità contributiva e senza alcun riferimento all'utilità che ne ricavi e ne senta il singolo.

La *tassa*, invece, è il corrispettivo, inferiore al costo, pagato ad un ente pubblico, da chi desidera godere di un particolare servizio e nella misura di tale godimento; dovendo, perciò, detto corrispettivo essere ragguagliato alla quota di servizio reso, deve naturalmente trattarsi di servizi divisibili. È perciò concepibile la domanda individuale della quota di servizio: se essa è libera, si parla di prezzo; se non lo è, si parla di *tassa*. Quando cioè, nel rapporto di prestazione e controprestazione, non entra in gioco la *potestas imperii* (la quale conferisce al medesimo contenuto obbligatorio e consente di parlare di *tassa*), il rapporto stesso rimane di natura contrattuale. Benché tale prezzo sia fissato dalle autorità non è obbligatorio per il contribuente come l'imposta.

Da ciò si deduce chiaramente la natura di imposta, che deve senz'altro attribuirsi al tributo di cui parliamo.

La confusione terminologica è dovuta, probabilmente, anche al fatto che la stessa distinzione tra imposte e tasse, fondata sul criterio della divisibilità del servizio, pur avendo contenuto per l'economia finanziaria, non presenta rilevanza giuridica. Per il diritto, infatti, l'unica distinzione percettibile è quella tra entrate patrimoniali, dovute in virtù d'un negozio giuridico privato, e tributi, a loro volta percepiti dallo Stato, “ per effetto della sua potestà d'impero” (2). Ma anche questa distinzione ha subito negli ultimi decenni un progressivo ampliamento, a seguito del fatto che il legislatore ha sostituito, al termine *tributo*, l'espressione più comprensiva “ prestazioni imposte” (art. 23, Cost.), determinando il sorgere di numerose controversie, in ordine alla natura di alcuni proventi di enti minori.

Dinanzi all'imponenza del fenomeno, la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha stabilito che non è rilevante la denominazione della prestazione, “ poiché il criterio decisivo per ritenere applicabile l'art. 23

(2) A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, s. l., ma Torino, 1956, pag. 54 e segg.; Id., *Istituzioni di diritto tributario italiano*, Milano, 1972, pag. 51 e segg.

Cost. è che si tratti di prestazione obbligatoria, in quanto istituita da un atto di autorità” (3). Nonostante autorevoli dissensi, la dottrina si è avvicinata in prevalenza a quest’ordine di idee, sostenendo che “ quando il servizio pubblico (divisibile: è fuori discussione, infatti, che quello indivisibile corrisponda in ogni caso ad un tributo) sia *imposto*, l’entrata corrispondente deve ritenersi tributaria; e che viceversa, quando la richiesta del servizio da parte del cittadino sia *assolutamente* volontaria, si crea un rapporto contrattuale; e che, pertanto, il problema si concretizza nella ricerca relativa all’indole della domanda. Se questa è coatta, siamo al tributo; se è libera, siamo al prezzo” (4).

Anche questa distinzione, però, tende a perdere significato dinanzi ad una successiva pronuncia della Corte Costituzionale, secondo cui, “ il carattere impositivo della prestazione non è escluso per il solo fatto che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato: ed invero tutte le volte in cui un servizio, in considerazione della sua particolare rilevanza, venga riservato alla mano pubblica e l’uso di esso sia da considerare essenziale ai

(3) Corte Cost., 26 gennaio 1957, n. 4 (*Giur. Cost.*, 1957, 22 e segg.); si veda anche, Corte Cost., stessa data, n. 30, 18 marzo 1957, n. 47, 8 luglio 1957, n. 122 (*Giur. Cost.*, 1957, 407, 598, 1101 e segg.)

(4) G. Zingali, *Il concetto di tributo nella più recente elaborazione giurisprudenziale* (*Arch. Fin.* vol. V, 1956, I, 222 e segg.).

bisogni della vita, è d'uopo riconoscere che la determinazione autoritaria delle tariffe deve assimilarsi, nella realtà effettuale, ad una vera e propria imposizione di prestazioni patrimoniali” (5).

Oltre alle superiori premesse terminologiche (e sempre in via preliminare prima di affrontare le problematiche suscitate dalla introduzione nel nostro sistema fiscale dell'imposta di scopo) è altresì opportuno rilevare le similitudini e le differenze che l'imposta di scopo presenta con il suo antecedente storico, il contributo di miglioria, introdotto nel nostro ordinamento tributario nell'ambito della disciplina dei lavori pubblici (l. 20 marzo 1865, n. 2248, all. F) e di quella correlativa sulle espropriazioni per pubblica utilità (l. 25 giugno 1865, n. 2359). Stabiliva, in particolare, l'art. 41 di quest'ultima legge, che l'obbligo di pagare detto tributo sorgeva per i proprietari dei beni confinanti o contigui ad un'opera pubblica, realizzata in seguito ad un procedimento parziale di espropriazione e dalla cui esecuzione fosse derivato un vantaggio specifico ed immediato alla parte non espropriata, in ragione del maggior valore che le loro proprietà

(5) Corte Cost., 9 aprile 1969, n. 72 (*Riv. Dir. Fin. sc. delle finanze*, 1971, II, 3 e segg.), con nota di A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*; si veda anche Corte Cost., 18 maggio 1972, n. 92, sulla stessa Riv., 1973, II, 121 e segg., con nota di G. A. Micheli, *Prestazioni, imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*.

acquistavano. Detto vantaggio veniva stimato e detratto dalla indennità calcolata tenendo conto della diversità “tra il giusto prezzo che avrebbe avuto l’immobile avanti l’occupazione ed il giusto prezzo che potrà avere la residua parte di esso dopo l’occupazione”.

L’art. 77 della stessa legge aggiungeva che, qualora non fossero indicate la misura del contributo e le norme da seguirsi per esigerlo, esso - per ciascun proprietario - dovesse essere uguale alla metà del maggior valore risultante dall’esecuzione dell’opera di pubblica utilità.

A dare un assetto più organico a questa materia ha provveduto la legge 28 novembre 1938 n. 2000 che stabilisce, all’art. 1, che “quando in dipendenza di un’opera pubblica eseguita dallo Stato [o con il suo concorso], direttamente o per concessione, derivino vantaggi economicamente valutabili a beni immobili, l’Amministrazione dello Stato pone a carico dei rispettivi proprietari un contributo di miglioria, da determinare in rapporto all’incremento di valore, derivato agli immobili, per effetto dell’esecuzione dell’opera pubblica”.

Si nota dunque che, come nell’imposta di scopo, anche il pagamento di detto tributo è sempre collegato all’esecuzione di un’opera pubblica.

Altra evidente analogia, soppressa poi dalla l. 5 marzo 1963, n. 246, istitutiva dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, era rappresentata dal limite secondo cui la somma di tutti i contributi dovuti per la stessa opera non doveva superare il 30% del costo dell'opera stessa.

La differenza fondamentale, invece, si riscontra nella natura; nel contributo di miglioria, infatti, l'opera pubblica avvantaggia, non solo la collettività, ma anche determinati gruppi di persone che da essa ricevono un vantaggio specifico e diretto, in quanto proprietari di beni rientranti nella zona di miglioria. Costoro, perciò, ricevono dall'esecuzione del progetto un doppio vantaggio: come membri della collettività e come membri del gruppo direttamente e specificamente avvantaggiato. Il costo dell'opera viene ripartito fra la collettività (che vi partecipa con le imposte), compresi in essa i proprietari di terreni e fabbricati racchiusi nel comprensorio, in quanto diretti beneficiari dell'opera. Questa seconda, specifica, loro partecipazione alla copertura del costo si chiama *contributo*. I vantaggi collegati ad esso non vanno riferiti agli individui in quanto tali, ma in quanto possessori di determinati immobili. Il criterio per l'attribuzione dell'obbligo non è, dunque, quello, soggettivo, dell'appartenenza ad un

determinato gruppo di consumatori di un determinato servizio, ma quello, oggettivo, che il bene posseduto abbia conseguito un incremento di valore.

Proprio in ragione di ciò, esso è commisurato, a differenza dell'imposta di scopo, ai vantaggi usufruiti dai proprietari degli immobili.

In realtà, anche l'imposta di scopo trova la sua giustificazione nel presupposto che l'intera collettività facente parte dell'ente locale che la istituisce, riceva un beneficio dall'opera di pubblica utilità che verrà realizzata; si intende con essa compensare il beneficio che gli investimenti o la prestazione di servizi, da parte delle amministrazioni pubbliche, arrecano alla collettività, dando così un' applicazione concreta al principio della controprestazione. L'imposta di scopo si configura, infatti, come un rapporto sinallagmatico, identificabile in un "do ut des" o, meglio ancora, in un "do ut facias", tra ente locale e cittadini, dato che il primo assume verso i secondi, a fronte del pagamento da parte loro di detto tributo, l'obbligazione specifica della realizzazione dell'opera di pubblica utilità programmata.

Detto rapporto trova la sua ragion d'essere nella certezza e sostanziale continuità della coincidenza fra la popolazione imponibile e quella dei

beneficiari, tenuto conto che l'imposta di scopo presuppone un rapporto diretto, non generico, tra il versamento e la sua utilizzazione, ovvero una verificabile contestualità tra il costo ed il beneficio, fra il cittadino come soggetto imponibile e lo stesso come utilizzatore di beni e servizi cui il provento del caso è finalizzato.

Ma le cose si complicano, facendo emergere ulteriori limiti di detto tributo, quando ci si trova davanti ad aggregati di persone con caratteri fluidi, come le città. In tal caso, infatti, la coincidenza tra popolazione pagante e popolazione beneficiaria, in quanto utilizzatrice del servizio reso, viene fortemente minata dall'instabilità dell'equilibrio urbano, dovuta alla grande quantità di popolazioni "presenti" o "passanti", cioè di utilizzatori non residenti. Nel giro di una decina d'anni (ovvero il tempo preventivabile per la messa in funzione delle opere) la popolazione di partenza, che ha cioè sborsato l'imposta di scopo, sarà cambiata per almeno un terzo, e tale evenienza comporterà il paradosso per cui si avrà una parte considerevole della collettività, che avrà pagato per uno scopo diventato "altrui" e, di contro, un'altra gran parte della popolazione utilizzatrice di opere per cui non ha pagato alcunché.

Nonostante, dunque, le opere realizzate si risolveranno in un beneficio economico e funzionale per la città come tale, e perciò tutti ne avranno più o meno un qualche beneficio, quanto meno indiretto, resta il fatto che il venir meno di detta coincidenza, tra popolazione pagante e utilizzatrice, porta al mancato rispetto del requisito di fondo dell'imposta di scopo.

Da ciò se ne deduce che essa sembra in realtà assai più appropriata per le popolazioni "presenti", ad esempio quella turistica, la quale può essere gravata di un tributo giornaliero, alla stregua di un obolo di compartecipazione al costo dei servizi urbani.

Un ulteriore limite di detto tributo, che spinge ad adottare un'altra alternativa tra quelle messe a disposizione dal governo per parare il colpo del taglio ai trasferimenti avutosi con la Finanziaria, emerge dalla considerazione che l'aumento delle tasse locali è altamente impopolare e pertanto, soprattutto se gli amministratori intendono essere nuovamente eletti, sarà opportuno non innalzare ulteriormente l'importo degli oneri fiscali, dal momento che a pagarli saranno gli elettori. Alcune città (tra cui Roma, Firenze, Torino), perciò, hanno pensato piuttosto di puntare alla cosiddetta city tax, o tassa di soggiorno, quale balzello da far pagare al

turista di passaggio: i turisti, infatti, non votano in quella sede e non sarà certo detto balzello a far cambiar loro la meta delle vacanze.

Non sarebbe corretto, a questo punto, trascurare i vantaggi che comunque vengono generalmente riconosciuti all'imposta di scopo e che spingono ad una valorizzazione di detto strumento, tenuto conto che, da un lato, gli stessi cittadini potranno rendersi conto del collegamento tra imposte e spese, permettendo così un maggior controllo sull'operato dei pubblici amministratori; dall'altro, l'obbligo di questi ultimi a spendere effettivamente il gettito riscosso per offrire quei beni a cui lo stesso è stato destinato.

In effetti l'imposta di scopo presenta particolari caratteristiche, dato che garantisce la trasparenza, quale strumento mirato, in cui è noto lo scopo del prelievo e non può assolutamente servire per coprire i disavanzi di gestione delle amministrazioni locali, anche se l'intensità del prelievo deve corrispondere alla valutazione marginale di un bene pubblico offerto.

Quindi, se il cittadino paga di più, deve ricevere qualcosa in più.

Questa è l'ipotesi fisiologica, che presuppone una corretta amministrazione del denaro pubblico da parte degli enti locali ed un'adeguata

programmazione delle proprie attività. Del resto, nel caso in cui si dovesse invece avere una distrazione delle somme riscosse, si rientrerebbe nell'ipotesi patologica, originata, appunto, da un utilizzo distorto di detto strumento, con tutte le conseguenze che ne deriverebbero.

Sarebbe pertanto auspicabile, a mio avviso, introdurre efficaci sanzioni, con evidente funzione deterrente, a carico degli amministratori che diano origine ad un utilizzo distorto di un siffatto strumento.

L'adozione della imposta di scopo, tramite aumento dell'aliquota ICI consente chiaramente un risparmio sulla somma da richiedere sotto forma di finanziamento, ma è altrettanto vero che l'adozione di tale strumento e soprattutto la sua attuazione potrebbero creare dei problemi gestionali, che l'ente locale deve tenere debitamente in conto. Invero, se l'imposta di scopo si basa su un aumento dell'aliquota ICI, allora bisognerebbe verificare se la somma, che si prevede di incassare con tale incremento, stabilito per il finanziamento di una determinata opera pubblica, sarà effettivamente quella introitata, visto e considerato che le discrasie fra accertato e riscosso, in campo tributario e soprattutto in campo ICI, possono essere di notevole entità. Quindi, prima di attuare detto strumento,

sarebbe necessario verificare se ne esistono i presupposti gestionali e contabili.

Se da un lato, è possibile prevedere un aumento fino allo 0,5 per mille dell'aliquota ICI, è anche vero che, nel regolamento di istituzione ed attuazione della tassa di scopo, dovrà essere definito, tra l'altro, su quale aliquota andrà applicato tale aumento.

Altro aspetto problematico è quello legato alla prevista possibilità di un rimborso in caso di non inizio dell'opera. Questo rimborso infatti non è automatico e deve essere richiesto dal contribuente. Resta, però, alquanto incerta la questione circa la possibilità che l'opera venga iniziata e mai completata, ed altrettanto oscura è la questione relativa al termine quinquennale entro cui chiedere il rimborso, ovvero se lo stesso abbia natura prescrittiva o decadenziale.

La tassa di scopo non ha, per sua natura, la caratteristica di garantire un intervento strutturale e duraturo, qualora si configuri una carenza di risorse, per il finanziamento di opere infrastrutturali.

Mentre per l'ente locale l'investimento, che deve effettuare sul proprio territorio, è una necessità che si presenta periodicamente e sempre più

frequentemente, è impensabile individuare nell'imposta di scopo lo strumento in grado di ovviare alle necessità finanziarie dell'ente tutte le volte che ne ha bisogno. Il carattere di eccezionalità dell'imposta di scopo è intrinseco nella sua natura e, pertanto, dovrà essere attuata con parsimonia e razionalità.

E' pur vero, infatti, che l'imposta di scopo potrebbe costituire – nella pratica – un valido strumento di autofinanziamento delle autonomie locali (peraltro, a ben vedere, a fondo perduto), per la realizzazione di servizi ed opere pubbliche a beneficio della collettività dei cittadini sia sotto il profilo del miglioramento generalizzato delle condizioni di vita, sia persino sotto il profilo patrimoniale del possibile aumento di valore delle proprietà immobiliari (6).

6 Da uno studio svolto dal consorzio Anci-Cnc trasmesso ai Comuni è emerso che le risorse da questi reperibili attraverso l'introduzione della tassa di scopo sarebbe di circa €942.000.000,00.

La commissione bilanci della Camera, sulla base di tale studio ha ampliato l'elenco delle opere per le quali tale tassa può essere istituita ricomprendendovi anche la realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica, quelle relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche, nonché ancora quelle per la conservazione di beni artistici ed architettonici.

Lo studio di cui sopra, inoltre, ha pure individuato la distribuzione per aree geografiche del su indicato gettito complessivo dell'imposta di scopo, con la conseguente differente incidenza che lo stesso avrebbe a seconda dell'ente locale considerato.

E' infatti evidente che nelle aree del Nord e del Centro Italia detto gettito sarà maggiore rispetto a quello del Sud Italia con la conseguenza che in questa zona l'imposta di scopo potrebbe non essere sufficiente al raggiungimento dell'obiettivo programmato risolvendosi – se mal utilizzata – in un ulteriore gravoso balzello a carico dei cittadini.

Ma non è men vero che un uso distorto di detto strumento si risolverebbe in un inevitabile danno economico patrimoniale sia a carico dei cittadini, sia a carico dell'Ente pubblico che, nel caso di distrazione del relativo gettito o di mancata realizzazione dell'opera pubblica, sarebbe costretto al rimborso dell'imposta con conseguenti inevitabili gravi danni per il proprio bilancio.

Sono dunque ragionevoli i molteplici dubbi sull'utilità e l'opportunità di realizzare, attraverso l'introduzione dell'imposta di scopo, i finanziamenti di cui l'ente locale ha bisogno per la realizzazione dell'opera pubblica programmata; probabilmente sarebbe opportuno ricorrere ad un altro più idoneo strumento.

A mio avviso questo potrebbe essere individuato nel project financing, mediante il ricorso al capitale privato. Infatti, l'adozione di un siffatto mezzo di finanziamento comporterà rischi inferiori per l'ente locale che, non essendo il soggetto direttamente finanziato, non avrà alcuna responsabilità, ma dovrà solo vigilare sul regolare andamento dei lavori. Ciò che si finanzia è il progetto e, di conseguenza, responsabile sarà la società di progetto.