

## Diritto tributario svizzero

# L'imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari (Kostenanlastungssteuer)



**Peter Locher**

Prof. Dott., Avvocato  
Em. ordinario per il diritto fiscale  
dell'Università di Berna  
Già Giudice supplente al Tribunale  
federale

### Un'imposta relativamente nuova e quindi poco conosciuta

#### 1.

##### Introduzione

I tributi pubblici, a parte le tasse d'orientamento, sono suddivisi in imposte e tasse causali. Le imposte[1] vengono prelevate senza condizioni (*voraussetzungslos*), mentre per le tasse causali tradizionali vi è una prestazione personale (causa) soggetta al principio di equivalenza nel senso che deve corrispondere al valore economico della prestazione effettuata alla persona (equivalenza individuale). Le imposte che si situano fra imposte e tributi causali sono le cosiddette imposte (speciali) a destinazione vincolata legate a taluni costi particolari[2]. Questa tipologia relativamente nuova è stata concepita[3] da Peter Böckli ed è oggi ampiamente riconosciuta[4], anche se vi sono delle voci critiche[5]. Mentre per quanto concerne la riscossione di imposte vincolate a un determinato scopo (per esempio un'imposta sugli ospedali) vi è una determinazione motivata politicamente con lo scopo di favorire il consenso popolare, per quanto concerne le imposte a destinazione determinata calcolate secondo taluni costi particolari sussiste un vincolo interno fra le persone soggette all'imposta e l'utilizzazione del tributo. L'esistenza del vincolo nell'utilizzo del gettito generato dal prelievo va considerato dunque un elemento irrinunciabile e allo stesso tempo costitutivo dell'aggravio speciale. Questa tipologia di tributi ha ricevuto delle chiare linee direttive tramite la giurisprudenza del Tribunale federale[6] confermata da due recentissime sentenze del 22 febbraio 2016[7]. Questo viene evidenziato con gli esempi seguenti e il risultato verrà valutato alla fine.



#### 2.

##### Esempi positivi

Le tasse di soggiorno rappresentano l'esempio classico di un'imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari. È risaputo che gli ospiti che pernottano in hotel o nel settore para alberghiero in luoghi turistici, sono soggetti a un tributo (anche se il tributo viene prelevato presso gli albergatori che lo trasferiscono poi sugli ospiti) e il ricavato del tributo viene impiegato per il finanziamento della struttura turistica. Le persone che causano i costi (*die Verursacher*) e che, rispettivamente, sono i principali fruitori di questa infrastruttura turistica, hanno il dovere di assumersi certe responsabilità. Considerato però che anche taluni ospiti, che per una ragione o l'altra, non possono usare le infrastrutture turistiche[8] messe a disposizione, sono soggetti al tributo, non si tratta più di una tassa causale, bensì di un'imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari. Nella sentenza del Comune di Adelboden[9] sulla tassa di soggiorno, il Tribunale federale ha ribadito: "*Gemäss Lehre und Rechtsprechung handelt es sich bei der Kurtaxe – wie bei der Tourismusförderungsabgabe – um eine Kostenanlastungssteuer [...]. Unter diesen Begriff fallen Sondersteuern, die darum einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen [...]. Voraussetzung für die Zulässigkeit einer derartigen Sondersteuer ist, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten*"[10].

Ancora più incisive sono le considerazioni dell'Alta Corte nella sentenza dell'Alta Engadina concernente la tassa/tributo di circolazione[11]: "*Die hier zu beurteilende Abgabe zur Deckung des Defizits des öffentlichen Verkehrs ist [...] eine Kostenanlastungssteuer, mit der besondere Aufwendungen des Gemeinwesens ganz oder teilweise auf diejenigen Pflichtigen überwältzt werden, die zu diesen Aufwendungen eine nähere Beziehung als die übrigen Steuerpflichtigen haben bzw. denen diese Aufwendungen in besonderem Masse anzulasten sind [...]. Solche Steuern haben eine gewisse Verwandtschaft mit den Vorzugslasten (Beiträgen), doch unterscheiden sie sich von diesen dadurch, dass kein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen muss, der die Erhebung der Abgabe rechtfertigt. Es genügt, dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens dem*

abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher anzulasten sind als der Allgemeinheit, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie – abstrakt – als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Kostenanlastungsabgabe stellt, da sie voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine Steuer dar. Sie steht nach dem Gesagten aber in einem gewissen Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung. Eine derartige Sondersteuer setzt voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten". Sulla base di queste considerazioni il Tribunale federale ha reputato fosse possibile finanziare una parte dei trasporti pubblici nell'Alta Engadina (vale a dire l'esercizio degli autobus locali) tra l'altro per mezzo di un supplemento legato a una tassa di soggiorno sugli alberghi rispettivamente sugli ospiti alloggiati. Era infatti rimasto incontestato che nell'Alta Engadina l'80-90% degli autobus pubblici veniva usato dai turisti. All'obiezione degli albergatori che insinuavano che essi non usavano questi mezzi di trasporto, il Tribunale federale ha replicato che questa tassa/tributo viene ribaltata sugli ospiti. Si è quindi posta la domanda se fosse corretto assoggettare all'imposta speciale solo chi pernottava negli alberghi (esclusi i turisti di giornata e gli indigeni). In mancanza di una contestazione ammissibile, questa domanda è stata lasciata aperta nella sentenza. Considerato però che è stato accertato che, in primo luogo, i turisti (che pernottano) traggono beneficio da questo servizio locale di autobus nell'Alta Engadina (fra località e impianti turistici), bisognava rispondere affermativamente alla domanda. Vi era quindi un nesso sufficiente fra i soggetti all'imposta, rispettivamente i destinatari<sup>[12]</sup> dell'imposta e l'utilizzazione del tributo.

Il Tribunale federale ha chiaramente confermato un simile contesto nella sentenza del Comune di Samnaun<sup>[13]</sup>. Mentre nella considerazione 2.2 ha praticamente ripetuto alla lettera quanto trattato nella precedente sentenza, nella considerazione 2.3 ha affermato: "Gemäss Art. 3 Abs. 3 MWSTG (ndr. oggi articolo 5 capoverso 2 della Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA]) haben die Gemeinden Samnaun und Tschlin dem Bund die Steuerausfälle zu kompensieren, die ihm daraus entstehen, dass in diesen Gemeinden die Mehrwertsteuer nur für Dienstleistungen sowie für Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes erhoben wird. Auch wenn die Gemeinde die Zahlungen aus den allgemeinen, von sämtlichen Steuerpflichtigen zu tragenden Finanzmitteln leisten könnte, liegt es doch nahe, diese Kosten in erster Linie jenen Leistungspflichtigen anzulasten, die von der Befreiung durch die Mehrwertsteuer profitieren und deren Privilegierung den Bund veranlasst hat, von der Gemeinde eine Kompensation zu verlangen. Wenn die Gemeinde [...] namentlich die Umsätze der Handelsbetriebe und die Bauleistungen einer Sondersteuer unterwirft, so ist dies sachlich vertretbar; denn es sind hauptsächlich diese Umsätze, die der Mehrwertsteuer entgehen und die zu Kompensationszahlungen Anlass geben". Anche in questo caso lo stretto rapporto fra soggetto all'imposta e il (potenziale) usufruttuario è ben evidente.

In una sentenza che trattava la controversa imposta di culto delle persone giuridiche<sup>[14]</sup>, l'Alta Corte ha riassunto nuovamente in modo preciso i presupposti di un'imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari: "Die Steuerpflicht knüpft an die abstrakte Interessenlage des belasteten

Personenkreises an und erfordert keinen konkreten besonderen Nutzen des Einzelnen [...]. Das Erfordernis der Aufwandnähe schafft eine klare systematische Schranke gegenüber den allgemeinen, reinen Fiskalsteuern. Eine Gemeinsamkeit besteht immerhin darin, dass Kostenanlastungssteuern und Fiskalsteuern voraussetzungslos geschuldet, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil der steuerpflichtigen Person sind. Darin unterscheiden sie beide sich von den Kausalabgaben".



In una sentenza in francese<sup>[15]</sup> che trattava un tributo sulla vendita di bibite alcoliche nel Canton Vaud, il Tribunale federale ha ribadito: "Selon qu'il sert à alimenter les caisses générales de l'Etat ou qu'il est plus spécifiquement destiné à couvrir des dépenses déterminées, l'impôt peut être subdivisé entre impôts généraux et impôts d'affectation («Zwecksteuern»). Une distinction supplémentaire est également opérée, depuis plusieurs années, entre les impôts d'affectation destinés à financer l'accomplissement de tâches d'intérêt général (routes, écoles, hôpitaux, etc.), et les impôts d'affectation destinés à couvrir des dépenses spécifiques qui sont provoquées par des personnes déterminées ou qui profitent plus directement à certaines catégories de personnes qu'à la majorité des citoyens; on parle dans ce dernier cas d'impôts d'attribution des coûts («Kostenanlastungssteuern», ...). Cette dernière distinction revêt une importance particulière pour délimiter le cercle des contribuables pouvant être appelés, dans les limites du principe de l'égalité, à participer au devoir fiscal"<sup>[16]</sup>.

### 3.

#### Esempi negativi

Per contro, nel caso di Basilea concernente il tributo sulla pulizia delle strade, il Tribunale federale<sup>[17]</sup> ha reputato contrario al principio della parità di trattamento trasferire al proprietario del fondo la metà dei costi per la pulizia della strada per mezzo di un tributo. In effetti il proprietario non usa maggiormente la strada pubblica in confronto al resto della popolazione. Ogni persona utilizza le strade pubbliche indipendentemente dal fatto che essa sia proprietaria di un fondo o abiti e lavori in locali presi in affitto. Inoltre la cerchia di proprietari non trae maggiori vantaggi dalla pulizia della strada di fronte al resto della popolazione. Ne consegue che *in casu* non si trattava di un'ammissibile imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari, bensì di un'imposizione speciale anticostituzionale. Allo stesso modo l'Alta Corte<sup>[18]</sup> ha giudicato anticostituzionale il tributo sugli edifici a titolo di contributo per la difesa contro gli incendi a Losanna poiché veniva riscosso solo presso i proprietari di fondi (e

non anche presso i proprietari di cose mobili). Inoltre esonerava dall'imposta senza ragioni oggettive gli altri proprietari di fondi e non specificava in modo preciso quali fossero le spese ed i costi da finanziare con l'imposta.

Va menzionata una più recente sentenza dell'Alta Corte<sup>[19]</sup> concernente la legge sugli assegni familiari del Canton Giura. Essa prevedeva per i datori di lavoro un obbligo contributivo con versamento di assegni familiari a persone con un'attività lucrativa come pure a persone senza un'attività lucrativa. Il Tribunale federale ha sancito: "Il (le législateur) ne saurait cependant mettre à la charge d'un groupe restreint de citoyens des dépenses concernant l'ensemble de la population si ce groupe n'en retire pas un avantage économique particulier ou s'il n'existe pas de motifs objectifs et raisonnables de les mettre à leur charge"<sup>[20]</sup>. Anche in questo caso la norma legislativa ha violato il principio della generalità dell'imposta ed è stata dichiarata anticostituzionale<sup>[21]</sup>. Inoltre si rimanda alle due recentissime sentenze del Tribunale federale del 22 febbraio 2016 concernenti la tassa di promovimento turistico del Canton Obvaldo<sup>[22]</sup>. Questa tassa è una combinazione tra una tassa di promovimento turistico (promuovere il turismo in generale) e una tassa di soggiorno (finanziare l'infrastruttura turistica). Tale multifunzionalità rende impossibile attribuire dei costi specifici a una cerchia eterogena di persone sottoposte all'imposta (aziende, persone che offrono una possibilità di pernottamento e persone che sono proprietarie di una casa di vacanza domiciliate fuori Cantone). Con questo concetto diffuso non può trattarsi di un'imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari. Non sorprende che il Tribunale federale abbia criticato la tassa del Canton Obvaldo in quanto esonera le persone proprietarie di una casa di vacanza in un luogo turistico domiciliate nel Cantone, mentre vuole fare cassa con quelle domiciliate fuori Cantone.

#### 4. Conclusioni

Di conseguenza risulta da una parte decisiva l'esistenza dello stretto vincolo fra la cerchia delle persone soggette all'imposta e dall'altra i costi che essa deve coprire. Le persone soggette all'imposta devono esserne la causa principale, rispettivamente devono

essere beneficiarie prioritarie di queste spese/investimenti. Per questo motivo è coerente parlare di un legame indissolubile con l'insorgere dei costi (*Aufwandnähe*). Gli esempi positivi suesposti sono la prova dell'esigenza di questo stretto vincolo per adempiere il profilo costituzionale:

- gli ospiti che pernottano devono finanziare le infrastrutture turistiche messe appositamente a loro disposizione;
- le imprese e le ditte residenti in regioni turistiche devono tra l'altro pagare le spese della promozione turistica corrispondente al beneficio che traggono dal turismo;
- i turisti devono sobbarcarsi una parte dei costi causati dal servizio speciale di trasporti (bus) creato per loro;
- le aziende commerciali e le imprese nel settore della costruzione che non soggiacciono all'imposta sul valore aggiunto devono corrispondere le dovute indennità compensative alla Confederazione.

Dove una tale connessione manca<sup>[23]</sup>, vi è soltanto un'imposta vincolata ad un determinato scopo e il ricavato o una parte dello stesso viene assimilato ad un tributo generale (*Fiskalsteuer*) prelevato per riflessioni politiche a uno scopo preciso<sup>[24]</sup>. Allo stesso modo *Adrian Hungerbühler*<sup>[25]</sup> differenzia le imposte (speciali) a destinazione vincolata legate a taluni costi particolari dalle imposte vincolate a un determinato scopo: quest'ultime servono a finanziare un compito pubblico di interesse globale, senza che la cerchia dei soggetti all'imposta abbia una speciale relazione in merito allo scopo d'utilizzo. In questo caso vanno considerati i principi dell'imposizione fiscale di cui all'articolo 127 capoverso 2 della Costituzione federale, in particolare il principio della generalità dell'imposizione. Se questo non è garantito, ci troviamo confrontati con un tributo da inserire nella categoria corrispondente agli esempi suesposti al capitolo 3.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.swissinfo.ch/image/28875920/3x2/640/426/7038049431fe1b4f5d71f2718c1aad68/lv/36268590-28875922.jpg> **[20.04.2016]**

[http://www.borsaforex.it/wp-content/uploads/2011/08/500\\_swiss\\_franc\\_balancing\\_050610.jpg](http://www.borsaforex.it/wp-content/uploads/2011/08/500_swiss_franc_balancing_050610.jpg) **[20.04.2016]**

<sup>[1]</sup> Blumenstein Ernst/Locher Peter, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7a edizione, Zurigo 2016, pagina 7 e seguenti, in particolare pagina 13. Cfr. al proposito i riferimenti, in: Locher Peter/Müller Georg, *Zur Rechtsnatur der neuen Radio- und Fernsehgebühren*, ZBl 116 (2015), pagina 641 e seguenti, in particolare pagina 643 e seguente.

<sup>[2]</sup> Nella massima di una delle ultime sentenze pubblicate nella raccolta ufficiale del Tribunale federale relativa a una *Kostenanlastungssteuer* (DTF 129 I 346) si legge la traduzione in italiano in "imposta speciale a destinazione vincolata". Questa traduzione però risulta appropriata per ogni imposta vincolata ad un determinato scopo (*Zwecksteuer*). Per questo motivo *Kostenanlastungssteuer* viene qui tradotto allo stesso modo, come dai registri delle prime sentenze dell'Alta Corte che trattano questa imposta (DTF 122 I 305).

<sup>[3]</sup> Böckli Peter, *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basilea/Stoccarda 1975, pagina 52 e seguente; dello stesso autore, *Innovation und Mimikry im Abgaberecht*, ASA 58 (1989/90), pagina 177 e

seguinti, in particolare pagina 191. Della stessa opinione Klett Kathrin, *Gleichheitssatz im Steuerrecht*, ZSR 111 (1992) II, pagina 80; Locher Peter, *La tassa di alloggio (di turismo) in Svizzera e in particolare la tassa di promovimento turistico ticinese*, RTT 20 (1987), pagina 3 e seguente; Marantelli Adriano, *Grundprobleme des schweizerischen Tourismus-abgaberechts*, Dissertation, Berna 1991, pagina 17 e seguenti.

<sup>[4]</sup> Dubey Jacques/Zufferey Jean Baptiste, *Droit administratif général*, Basilea 2014, nm. 1842; Häfelin Ulrich/Müller Georg/Uhlmann Felix, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7a edizione, Zurigo/San Gallo 2016, nm. 2839; Tanquerel Thierry, *Manuel de droit administratif*, Zurigo 2011, nm. 238; Tschannen Pierre/Zimmerli Ulrich/Müller Markus, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4a edizione, Berna 2014, § 57, nm. 13 e seguente; *Wiederkehr René/Richli Paul*, *Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts*, Berna 2014, Band II, nm. 545. Per il diritto fiscale

in particolare: Blumenstein Ernst/Locher Peter, op. cit., pagina 11 e seguente; Höhn Ernst/Waldburger Robert, *Steuerrecht*, Band I, 9a edizione, Berna/Stoccarda/Vienna 2001, § 1, nm. 5; Oberson Xavier, *Droit fiscal suisse*, 4a edizione, Basilea 2012, pagina 10.

<sup>[5]</sup> Hettich Peter/Wettstein Yannick, *Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern*, ASA 78 (2009/10), pagina 537 e seguenti; *Wiederkehr René*, *Kausalabgaben*, Bern 2015, pagina 26 e seguente. Di altra opinione Friederich Ueli, *Kommentar zum Urteil 2C\_510/2014 vom 21. August 2015*, ZBl 117 (2016), pagina 96 e seguenti.

<sup>[6]</sup> A parte gli esempi successivi trattati andrebbero ancora menzionate le più recenti sentenze: DTF 131 II 271 consid. 5.3 pagina 277; 129 I 346 consid. 5.1 pagina 354 e seguente. Cfr. anche DTF 132 II 317 consid. 2.3 pagina 376; Sentenza TF n. 2C\_58/2009 del 4 febbraio 2010 consid. 2.3; Sentenza TF n. 2C\_150/2015 del 9 giugno 2015 consid. 3.3.2.

[7] Sentenze TF n. 2C\_712/2015 e n. 2C\_794/2015, entrambe del 22 febbraio 2016.

[8] Anche ospiti che si ammalano o partecipanti a seminari che effettivamente non possono approfittare delle infrastrutture turistiche, soggiacciono all'obbligo della tassa di soggiorno: Marantelli Adriano, op. cit., pagina 252 e seguenti, dello stesso autore, Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben – eine Bestandesaufnahme, in: Häner Isabelle/Waldmann Bernhard (a cura di), Kausalabgaben, Zurigo 2015, pagina 147 e seguenti, in particolare pagina 155 e seguente.

[9] Sentenza TF n. 2P.14/2006 del 26 maggio 2005 consid. 2.2 = Locher Kurt/Locher Peter, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 2, II C, 3 Nr. 17 (= BVR 2006, pagina 313 e seguenti non pubblicato).

[10] Mentre gli ospiti (che pernottano) soggiacciono alla tassa di soggiorno, il cui ricavato serve a finanziare l'infrastruttura turistica, le aziende e le imprese del luogo turistico soggiacciono alla tassa di promovimento turistico (in corrispondenza al loro beneficio tratto dal turismo) e con la quale viene finanziata la promozione turistica (cfr. Locher Kurt/Locher Peter, op. cit., § 2, II C, 3 Nr. 15 und 18).

[11] Sentenza TF n. 2P.199/2000 del 14 maggio 2001 i.S. Hotel X. AG und Mitbeteiligte consid. 2 = ZBl 103, 77, pagina 78 e seguenti = Pra 91 Nr. 51 = Locher Kurt/Locher Peter, op. cit., § 2, II C, 3 Nr. 16.

[12] Per la differenza fra destinatario dell'imposta e la persona che sopporta effettivamente l'imposta,

cfr. Blumenstein Ernst/Locher Peter, op. cit., pagina 105, nota a piè di pagina n. 94.

[13] DTF 128 I 155 consid. 2 pagina 159 e seguenti.

[14] Sentenza TF n. 2C\_1158/2012 del 27 agosto 2013 consid. 4.2 = StE 2014 A 25 Nr. 13 = StR 68, 786 pagina 792 e seguente = Locher Kurt/Locher Peter, op. cit., § 2, II B, 2 Nr. 27.

[15] Sentenza TF n. 2C\_466/2008 del 10 luglio 2009 consid. 4.2.1 = RDAF 66 II, 401 pagina 405 e seguente.

[16] In questa sentenza, al consid. 6.6 tale tassa viene definita (senza motivazione approfondita) un'imposta a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari, ma si intende piuttosto un'imposta professionale speciale (*Sondergewerbesteuer*). In ogni caso la tassa viene così definita da Casanova Hugo, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ASA 79 (2010/11), pagina 795 e seguenti, in particolare pagina 800 e seguente.

[17] DTF 124 I 289 consid. 3 pagina 291 e seguenti.

[18] DTF 122 I 305 consid. 6 pagina 313 e seguenti.

[19] DTF 132 I 153 consid. 3.1 e seguente pagina 155 e seguente = Pra 98 Nr. 51. Cfr. anche la Sentenza TF n. 2P.329/2001 del 4 luglio 2003 consid. 4.

[20] Ulteriori esempi negativi in: Hettich Peter/Wettstein Yannick, op. cit., pagina 551 e seguenti.

[21] Non si seguono Hettich Peter/Wettstein Yannick, op. cit., pagina 563, che reputano che nella giurisprudenza del Tribunale federale non traspare ancora una demarcazione generale di un'imputazione dei costi

(*Kostenanlastung*). Se però – contrariamente a quanto fanno gli autori citati – si focalizzano solo le effettive imposte (speciali) a destinazione vincolata legate a taluni costi particolari, esse si lasciano chiaramente delimitare dalle imposte vincolate ad un determinato scopo (*Zwecksteuern*). Ancor meno convincente è la critica espressa da Wiederkehr René, op. cit., pagina 26 e seguente, che non considera in modo sufficiente che per le tasse di promovimento turistico vengono praticati coefficienti di beneficio (*Nutzenkoeffizienten*) differenziati (cfr. Locher Kurt/Locher Peter, op. cit., § 2, II D, 3 Nr. 18).

[22] Vedi la nota n. 7.

[23] Questo è ad esempio il caso della prevista "tassa di collegamento". È chiaro che vi è "una stretta relazione tra offerta di posteggi e volume di traffico motorizzato privato". Questa "stretta relazione" dovrebbe però sussistere da una parte tra soggetti all'imposta rispettivamente destinatari dell'imposta e i costi a loro addossati per i trasporti pubblici, ciò che ovviamente non è il caso (essi appunto non utilizzano i mezzi pubblici).

[24] Blumenstein Ernst/Locher Peter, op. cit., pagina 12, nota a piè di pagina n. 22.

[25] Hungerbühler Adrian, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, ZBl 92 (2003), pagina 505 e seguenti, in particolare pagina 513.