

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI "FEDERICO II"

FACOLTA' DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E
POLITICHE AMBIENTALI FINANZIARIE
PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE**

XXIV CICLO

Tesi di Dottorato

*“Prospettive del federalismo fiscale in relazione alla salvaguardia dei territori,
con particolare riferimento alle problematiche fiscali e tributarie ambientali”*

Relatore:

Ch.mo Prof. Raffaele Perrone Capano

Candidato:

Dott. Ernesto Aceto

Anno Accademico 2010/2011

INDICE

-Breve introduzione

Capitolo I: La Tassazione Ambientale: un'evoluzione tra necessità e vincoli.

- 1) Il tributo ambientale: introduzione;
- 2) L'ambiente e la tutela ambientale in Italia e in Europa;
- 3) Ambiente e fiscalità ambientale;
- 4) La carbon tax, tra esigenze fiscali e tutela ambientale.

Capitolo II: La Tassazione Ambientale ed il federalismo fiscale.

- 1) La connotazione territoriale della fiscalità decentrata;
- 2) Ipotesi di prelievo ambientale decentrato: l'imposta di soggiorno;
- 3) Tributi propri regionali e tutela dell'ambiente;
 - a) Imposte pigouviane;
 - b) Imposte con prevalente funzione fiscale;
 - c) Contributi speciali o tasse;
- 4) Tributi para – commutativi;
- 5) La tassazione ambientale in Italia;
- 6) Il ruolo degli enti locali e la fiscalità ambientale;
- 7) I nuovi profili della tutela ambientale: l'inquinamento luminoso;
- 8) Tutela ambientale e la Pubblica Amministrazione: il G.P.P.;
- 9) La Corte Costituzionale ed il lavoro di interpretazione della legislazione ambientale.

Capitolo III: la Politica Ambientale nel quadro europeo.

- 1) Cenni introduttivi;
- 2) Il decentramento fiscale in Spagna: una prospettiva costituzionale;
- 3) La prospettiva del federalismo fiscale: possibilità e limiti;
- 4) El Canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia;
- 5) I biocarburanti nell'esperienza spagnola: brevi cenni.

Capitolo IV: i modelli di politica ambientale: le nuove sfide del federalismo.

- 1) Breve confronto tra modelli di tassazione;
- 2) Conclusioni.

Breve introduzione

Per tante ragioni più e meno evidenti è interessante concentrare l'attenzione sul tema del Diritto tributario ambientale, area giovane del diritto, le cui peculiarità hanno assunto, con il passare del tempo, una rilevanza che potrebbe definirsi esponenziale, poste le ormai complicate situazioni ambientali e le disastrose conseguenze alla biosfera, che l'aumento dell'inquinamento, nelle sue diverse accezioni, hanno provocato al nostro Pianeta.

Alcuni ordinamenti hanno lentamente preso consapevolezza del problema ed hanno iniziato ad utilizzare strumenti tributari a favore dell'ambiente, incentivando condotte ecologicamente meno dannose e promuovendo la riduzione degli effetti negativi sugli ecosistemi, per proteggere il benessere e la salute umana.

Per una analisi di sistema appare necessario fare qualche cenno alla riforma costituzionale del 2001 che nella generale rivisitazione del Titolo V della Costituzione ha di fatto riformulato l'attribuzione delle competenze e la ripartizione delle stesse tra i vari livelli di Governo, ripartizione forse tutt'oggi ancora non esattamente individuabile e causa di non pochi conflitti nei termini che vedremo.

Ed infatti, proprio a causa del tumultuoso, e confuso, fluire delle più diverse regole sostanziali e procedurali di quest'ultimo ventennio ed alla continua produzione di regole generali e di principio quali sono quelle contenute nel Titolo V, della Costituzione relativo al cosiddetto federalismo fiscale ed alle sue

successive attuazioni che si sono succedute oltre che alle limitazioni ed etero integrazioni nonché al sovente intervento della Giurisprudenza, è difficile tracciare un quadro chiaro della fiscalità regionale ed ambientale in particolare.

Sicuramente, vanno tenuti distinti i principi fondamentali di coordinamento, considerati espressamente dagli artt. 117, comma 3, e 119, comma 2, della Costituzione, dai principi generali del sistema tributario cui gli statuti delle Regioni fanno riferimento quali “*guide line*” in cui incanalare l’esercizio della potestà normativa di imposizione delle Regioni.

I principi fondamentali di coordinamento sono sostanzialmente gli unici principi che consentono allo Stato, quale garante della legalità repubblicana e della unitarietà dell’ordinamento, di intervenire nella materia tributaria attribuita alla competenza esclusiva delle Regioni.

Dovendo appunto, svolgere una funzione di coordinamento, essi dovrebbero essere stabili, univoci e ricavabili da parametri costituzionali, oltre che avere di mira la tutela dell’unità dell’ordinamento. Una loro puntuale fissazione sarebbe oltremodo opportuna e consentirebbe sicuramente una effettiva e coerente ripartizione dei presupposti tra Stato, Regioni ed Enti Locali, evitando contrapposizioni e sconfinamenti ed una effettiva garanzia di autonomia tributaria degli Enti Locali.

A causa della lunga latitanza del Legislatore statale in materia di principi di coordinamento, questi ultimi, piuttosto che avere la

funzione di consentire allo Stato di disegnare le linee del sistema tributario nel suo complesso ed essere regole di indirizzo che si associano a quelle, costituzionali, tendono a ridursi a norme ordinarie, che hanno sì un qualche carattere di generalità, ma che, rimangono pur sempre regole di fattispecie e sicuramente non di indirizzo.

L'attuazione di una politica tributaria ambientale non è facile in quanto la proposizione in generale di un tributo non è cosa gradita né per i privati e né per le imprese e tantomeno quanto il tributo non riesce a modellarsi sui canoni di una tariffa non essendo in realtà nella accezione propria del termine né una tariffa né una tassa.

La funzione tributaria come noto ha un carattere essenzialmente strumentale: non attiene alla cura diretta degli interessi dell'Ente, ma serve ad assicurare i mezzi per poter assolvere ai compiti a questo assegnati.

Da ciò inevitabilmente ne consegue che ove l'Ente locale abbia il potere di istituire tributi, ossia di autodeterminarsi in relazione ai mezzi necessari per lo svolgimento delle proprie funzioni, le scelte da questo operate potranno risultare più o meno condivisibili o razionali, ma ovviamente gli Enti Locali non dovranno mai esorbitare dalla propria sfera di competenza¹.

¹ Le autonomie locali, quindi, dovrebbero avere un quadro certo e stabile in ordine alle risorse finanziarie, anche azionando autonomamente la propria leva fiscale e responsabilizzando la propria condotta amministrativa, in modo da rendere visibile, nel circuito democratico, ai propri elettori il *trade union* fra costi e benefici delle scelte politiche riguardanti la tassazione e la spesa.

Nonostante la letteratura in materia sia copiosa, evidenti sono le contraddizioni di scelte legislative più e meno attente che puntualmente per una ragione o per l'altra troppo spesso sono finite in un nulla di fatto.

Va pur detto che sicuramente, in una architettura legislativa fatta di vincoli l'adozione di giuste scelte legislative non è cosa facile ma d'altro canto ormai, la necessità di un progetto legislativo serio ed univoco non può più aspettare.

Necessaria è quindi la nascita di una politica tributaria – finanziaria, come strumento regolatorio della materia ambientale che possa mediante la leva fiscale e con la previsione di idonei controlli, assicurare e garantire l'utilizzo eco-compatibile dell'ambiente in una contemperazione generale e complessiva degli interessi nella logica valutativa delle esternalità positive e negative dei comportamenti dell'uomo.

In questa breve analisi, sicuramente le riflessioni su altri sistemi europei di tassazione ambientale consentono di capire come per alcuni aspetti in materia di tassazione ambientale a pochi Kilometri da noi ed esattamente in Spagna, si può riscontrare una realtà all'avanguardia rispetto al nostro Paese².

² Le fonti rinnovabili in **Spagna** nel 2010 hanno soddisfatto il **42,2% fabbisogno energetico** dell'intero Paese. Se in Germania il record nella produzione di energia elettrica pulita è dato dal solare, in Spagna il primato va all'eolico che da solo ha fornito il 21% della richiesta energetica. Una percentuale superiore a quella ottenuta con il nucleare (19%) con le centrali idroelettriche (17,3%) e con il ciclo combinato di gas (17,2%).

Capitolo I

La tassazione ambientale: un'evoluzione tra necessità e vincoli.

1Il tributo ambientale: introduzione

Il dibattito giuridico sulla tassazione ambientale ha fatto finora emergere a livello sia del diritto interno che di quello comunitario i seguenti più rilevanti problemi:

- a) innanzitutto, quale sia una corretta nozione giuridica di tributo ambientale;
- b) in secondo luogo, quale giustificazione tale tipo di tributo abbia in termini di capacità contributiva;
- c) infine, come esso vada inquadrato nel sistema del federalismo fiscale (con particolare riferimento ai tributi regionali e locali definiti “di scopo”).

Attorno a questi interrogativi la dottrina sia nazionale che internazionale si è più volte interrogata cercando di fornire la interpretazione più corretta possibile ad una problematica molto rilevante che gioca un ruolo chiave nell'ambito dei vari temi della sostenibilità ambientale, nello studio e nell'approfondimento della

La lettura del dossier sulle fonti rinnovabili del *Working Group on renewable Energy Statistics* (AGEE-Stat) dà nuovo impulso all'uso di **energia pulita** in Europa e nel mondo. Gli ottimi risultati ottenuti da Spagna e Germania che hanno saputo **investire** con intelligenza nelle rinnovabili, fanno capire che le energie pulite non solo sono in grado di soddisfare il fabbisogno energetico di una nazione, ma danno lavoro anche a moltissime persone. E' stato altresì rilevato che oggi lavorano nella Green Economy oltre 370mila addetti.

eco compatibilità dei comportamenti, e quindi della programmazione dell'uso corretto del territorio, prevedendo e regolamentando le molteplici possibili situazioni realizzabili affrontando la possibilità di istituzione e creazione di una seria politica tributaria ambientale che partendo dall'ormai risalente principio "chi inquina paga" possa effettivamente rappresentare un futuro locomotore di crescita e sviluppo.

Le politiche ambientali entrano nel circuito della fiscalità negli ultimi decenni del Novecento.

Nella seconda metà del secolo, la transizione dell'economia italiana alla fase industriale ha prodotto profonde trasformazioni del territorio: trasformazioni fondative di una complessa "questione ambientale", inizialmente immersa in una sorta di spazio vuoto di diritto.

Si avvia, dunque, il processo costruttivo della nuova nozione di "ambiente": un processo che si caratterizza *ab origine* per la combinazione di universale e particolare e per la circolazione di concetti, principi e modelli in ambito internazionale, comunitario e nazionale.

2) L'ambiente e la tutela ambientale in Italia e in Europa

In specie, la nozione di "ambiente" ha una duplice matrice costituzionale.

Nella Costituzione "esterna", il principio ambientalista si afferma progressivamente fra il Trattato di Roma (1957) e il Trattato di Lisbona (2007) - attraverso le tappe intermedie dell'Atto unico

europeo (1986), del Trattato di Maastricht (1992) e del Trattato di Amsterdam (1997) - riflettendosi sul diritto comunitario derivato e sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Nella Costituzione "interna", la giurisprudenza costituzionale italiana individua - a partire dagli anni Settanta - la fonte genetica della tutela dell'ambiente "come bene giuridico", attraverso il combinato disposto delle due supernorme degli artt. 2 e 3, secondo comma, delle norme degli artt. 9 e 32 e, sotto il profilo organizzatorio e procedimentale, della norma dell'art. 117 Cost.

Ma occorre seguire le tracce di un'altra direttrice di fondo. A partire dagli anni Sessanta, si sviluppa anche il processo costruttivo dell'economia dell'ambiente ed il dibattito si focalizza sull'utilizzo "ambientale" della fiscalità.

In un primo tempo, le politiche ambientali tendono a coincidere con gli strumenti di "*command and control*", cioè con i meccanismi di regolazione legislativa ed amministrativa che stabiliscono standard tecnici e prescrizioni giuridiche per la limitazione delle emissioni e dei danni ambientali (fase di *command*), e con i complementari sistemi di monitoraggio e di irrogazione di sanzioni agli inadempienti (fase di *control*). Ma i sistemi di regolamentazione diretta, essendo principalmente rivolti alle attività produttive, incidono in modo indiretto e limitato sulle abitudini dei cittadini. In specie, la regolamentazione diretta è la soluzione appropriata quando i fenomeni di inquinamento sono localizzati o derivano da un numero limitato di fonti, per cui i costi di imposizione di prelievi fiscali con finalità di tutela ambientale sono sproporzionati al fine;

oppure quando il danno arrecato all'ambiente è tale da rendere necessario il divieto - ed insufficiente il disincentivo - della condotta che lo origina³.

Se fondamentale appare la definizione di programmi integrati di intervento all'interno dei quali adottare, accanto a limiti, divieti, controlli (c.d. politica del command and control), incentivi, anche misure di "fiscalità verde" su scala mondiale o quanto meno da parte di comunità di Stati, non possono nemmeno escludersi interventi da parte degli Stati nazionali o dei governi regionali e locali nella materia tributaria. Gli orizzonti della materia ambientale appaiono, infatti, così compositi e complessi che anche procedendo con piccoli passi possono essere raggiunti traguardi importanti, nel breve, medio e lungo termine. Ne deriva che tributi ambientali, anche minori, possono comunque concorrere a contrastare guasti ambientali o il consumo di risorse naturali scarse (petrolio, gas, altri prodotti energetici non rinnovabili, acqua, ecc.), e, assicurando comunque un gettito che può comunque essere impiegato a fini ambientali proprio per rimuovere o attenuare i danni prodotti o per prevenirne di altri.

Come evidenziato in numerosi documenti della Commissione europea (per tutti il libro bianco Delors), "per sollecitare la modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori in senso favorevole all'ambiente, gioca un ruolo cruciale e si potrebbe dire

³ Sul punto è di importanza fondamentale anche un sostanziale aggiornamento del sistema penale in materia ambientale troppo volte inidoneo alla prevenzione e poche volte proporzionato dal lato della punizione.

dirimente, la fiscalità ecologica, la quale rappresenta, a ben vedere, lo strumento più efficace rimasto in capo agli stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione”.

Essa, infatti, consente, attraverso l’internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, di ridurre l’entità dell’inquinamento prodotto (con conseguente riduzione dei costi economici) correggendo, altresì, le distorsioni esistenti sul mercato per l’uso eccessivo delle risorse naturali, nonché le distorsioni della concorrenza derivanti dagli indebiti vantaggi competitivi dell’inquinamento per le aziende che producono senza sopportare costi per impedire l’inquinamento.

In ambito comunitario, nell’intento di contenere i danni ambientali e addossare gli effetti dannosi collegati a condotte inquinanti su chi le pone in essere è stato da tempo introdotto il principio “chi inquina paga” in qualche modo inteso anche come fondamento dell’imposizione ambientale. In forza di tale principio l’attività imprenditoriale viene responsabilizzata attraverso l’accollo, in capo allo stesso autore, degli oneri collettivi relativi a interventi di disinquinamento di situazioni di degrado ambientale. L’azione inquinante si traduce così in un costo aziendale, tanto più elevato, quanto maggiore è il danno producibile⁴.

⁴ Espresso, per la prima volta, dalla Dichiarazione sull’ambiente umano, approvata il 16 giugno 1972 dai Capi delle centodieci delegazioni partecipanti alla Conferenza dell’ONU tenutasi a Stoccolma, il principio del “chi inquina paga” ha ispirato l’evoluzione della disciplina comunitaria in materia ambientale, legittimando strumenti riparatori- risarcitori e prelievi sia extratributari che

Nel tentativo di perseguire i richiamati obiettivi, il principio “chi inquina paga” viene ricollegato con quello “la prevenzione paga”, che anticipa la tutela promuovendo sviluppo di tecnologie pulite ed il risparmio di risorse scarse ed energia. Il collegamento tra i due principi non è peraltro casuale; il principio «chi inquina paga» opera, infatti, come strumento per “finanziare” (attraverso l’individuazione del soggetto su cui deve gravare l’onere economico) non solo le misure riparatorie o ripristinatorie ma anche quelle precauzionali e di tutela preventiva. Nel Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1 dicembre 2009, viene compiuto un ulteriore passo in avanti, esprimendo a chiare lettere il principio dello sviluppo sostenibile dell’Europa nel quadro di un elevato livello di tutela e miglioramento qualitativo dell’ambiente. Particolare

tributari commisurati agli effetti dell’inquinamento prodotto o agli esborsi da sopportarne per eliminare i predetti effetti. Nel Programma d’azione per la protezione dell’ambiente del 17 aprile 1973, la Commissione europea, ha stabilito che “qualsiasi spesa connessa alla prevenzione e all’eliminazione delle alterazioni ambientali è a carico del responsabile”, introducendo una sorta di responsabilità oggettiva a carico di chi ha il controllo dell’attività all’origine del danno. Con la firma, nel 1992, da parte degli stati membri e l’entrata in vigore il primo novembre del 1993 del Trattato di Maastricht sull’unione europea, e successivamente del Trattato di Amsterdam.

Il Trattato modifica sostanzialmente il titolo VII dell’Atto unico europeo, introdotto solamente cinque anni prima, e gli articoli 2 e 3, ma in generale apporta modifiche a tutte le disposizioni in materia di tutela ambientale. Il titolo VII dell’Atto unico europeo, attualmente titolo XIX, è stato modificato ed ampliato proprio con l’entrata in vigore del Trattato di Maastricht e con l’entrata in vigore, il 1° maggio 1999, del successivo Trattato di Amsterdam. Nel’Atto Unico europeo, al Trattato è inserito un apposito titolo denominato Ambiente, in cui si disciplina la politica comunitaria in tale settore, fissando, insieme al principio di sussidiarietà, gli obiettivi della salvaguardia, della protezione e del miglioramento dell’ambiente, della protezione della salute umana dell’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali.

attenzione deve essere riservato all'art. 191 del Trattato in forza del quale “la politica dell’Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: a) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell’ambiente, b) protezione della salute umana, c) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, d) promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell’ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici”.

3) Ambiente e fiscalità ambientale

Nonostante l’impegno delle istituzioni comunitarie, non si è comunque giunti all’istituzione di tributi ambientali di carattere comunitario, pur se non mancano proposte e nonostante alcune modifiche apportate soprattutto alla disciplina delle accise. I principi comunitari richiamati hanno, tuttavia, sorretto e orientato la politica in materia di fiscalità ambientale da parte degli Stati membri i quali hanno fatto ampio ricorso sia a tributi ambientali (in senso stretto e in senso ampio) sia a ecoincentivi. Pur nella profonda diversità delle esperienze dei diversi Stati è utile ricordare che, comuni appaiono alcune forme di prelievo, storicamente consolidate, aventi un qualche effetto ambientale, sia pure indiretto (si pensi soprattutto alla tassazione dei rifiuti solidi urbani di origine non industriale – tra tassa e tariffa – o a tributi che colpiscono talune produzioni e/o immissioni inquinanti come l’anidride solforosa o gli ossidi di azoto).

In Italia, invece, fatta eccezione per qualche canone (si pensi a quello per il disinquinamento delle acque) o tributo paracommutativo (la già ricordata TARSU/TIA) il ricorso a tali forme di prelievo non è ancora diffuso; solo l'imposta sul conferimento in discarica dei rifiuti viene comunemente definita ecotassa avendo una marcata caratterizzazione in senso ambientale sia con riguardo alla fattispecie imponibile che alla destinazione di parte del gettito.

Altri tributi, pure introdotti hanno avuto vita breve come ad esempio l'imposta sui sacchetti in plastica o il contributo sul riciclaggio del polietilene vergine, entrambi soppressi a seguito della previsione dell'obbligo di conferimento nel consorzio obbligatorio per il riciclaggio dei beni in polietilene o la stessa carbon tax.

Altri ancora, per quanto istituiti, hanno avuto vita difficile come l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, introdotta in favore delle Regioni ma praticamente disapplicata e persino i tributi sardi sul turismo, quali quella sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, dell'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico l'imposta sull'attracco di imbarcazioni da diporto e aeromobili sono state dichiarate illegittime rispettivamente dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Giustizia.

Di fronte ad alcuni tributi che si distinguono per le novità strutturali e per la particolare attenzione ai problemi dell'ambiente, sta un sistema fiscale che nel suo complesso non riconosce come importante la questione ambientale, relegando la stessa tutela

dell'ambiente ad un ruolo meramente secondario ed eventuale, ma centrale nelle scelte in tema di fiscalità.

Più significative le esperienze di altri Paesi europei come ad esempio la Spagna (dove trovano applicazione sia su base nazionale che locale una cinquantina di tributi ecologici) e i Paesi scandinavi (soprattutto Svezia e Finlandia che hanno da tempo introdotto una sorta di accisa verde per contrastare le emissioni nocive di Co₂). Allo studio da parte del governo olandese è il progetto di istituzione di un'imposta sui chilometri percorsi dalle autovetture la cui misurazione dovrebbe avere luogo attraverso GPS. Deludente invece l'esperienza della Francia dove è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'imposta sul consumo di tutte le sostanze fossili (carbone, petrolio, gas, gpl) che avrebbe dovuto trovare applicazione già a partire dal 2010 nei confronti di imprese e famiglie.

In questa prospettiva, il tributo ambientale, pur non dismettendo il proprio fine "fiscale" di procurare entrate (utilizzabili peraltro anche per fini ambientali), appare ispirato da valori che ne orientano la disciplina (tutela dell'ambiente, della salute, del paesaggio), perseguendo anche fini extrafiscali di promozione di comportamenti o processi produttivi ecocompatibili o di disincentivazione di produzioni inquinanti o di consumo di risorse scarse ovvero addossando su chi inquina i costi delle azioni di eliminazione dei danni all'ambiente, di bonifica e ripristino dei siti inquinati.

Alla luce di quanto osservato affiora la distinzione tra tributi ambientali in senso stretto e tributi ambientali in senso lato, peraltro

tracciata dalla Commissione europea. Nei primi, la fattispecie imponible è costituita da un'unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato.

Nei secondi, l'ambiente, inteso come valore, bene, diritto e fine, si colloca all'esterno della fattispecie, rilevando quindi su un piano extrafiscale.

Resta fermo che, nel caso di imposte ambientali in senso stretto, la produzione, il consumo, l'attività inquinante o la risorsa naturale scarsa assunte come fattispecie imponibili dovranno denotare capacità contributiva non potendo comunque venire meno il presidio costituzionale posto dall'art. 53 della Costituzione, nonostante la riconducibilità della tutela ambientale ad altri principi costituzionali (in primis art. 32 avente ad oggetto la tutela della salute).

A maggior ragione poi le imposte con finalità ambientali assumeranno come fattispecie imponibili tradizionali indici di capacità contributiva pur se sorrette da una destinazione ambientale.

In seguito, alle misure giuridiche ed agli *input* amministrativi si affiancano progressivamente gli strumenti di mercato: tributi, sussidi, canoni, permessi negoziabili ecc. Un maggiore ricorso agli strumenti di mercato - ritenuti più flessibili ed efficienti sotto il profilo dei costi, perché utilizzano i segnali del mercato per rimediare ai fallimenti del mercato - è stato raccomandato dall'Unione europea nel sesto programma comunitario di azione in materia di ambiente, nella rinnovata strategia comunitaria a favore

dello sviluppo sostenibile e nella rinnovata strategia di Lisbona per la crescita e l'occupazione .

Si afferma l'idea della necessità di un "instrument mix": i problemi ambientali sono poliedrici, per cui si ritiene che l'approccio multiforme sia economicamente più efficace ed efficiente degli strumenti singolarmente considerati.

La terza direttrice di fondo è la riforma del sistema fiscale, che, formulata nei suoi presupposti teorici dalla Commissione Cosciani negli anni Sessanta, entra in vigore all'inizio del decennio successivo: la riforma imprime all'asse del sistema fiscale una rotazione in senso marcatamente centralistico.

E se, negli anni successivi, il pendolo dei rapporti Stato-Regioni oscilla a fasi alterne tra statalismo e regionalismo, sotto il profilo della fiscalità regionale e locale si passa dalle "modeste esperienze" maturate sulla base della legge 16 marzo 1970, n. 281 al decentramento fiscale "asfittico" promosso dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

La fiscalità ambientale si colloca al punto di convergenza di queste tre direttrici "di sistema", cioè dei processi costruttivi 1) della nozione e della disciplina giuridica dell'ambiente, 2) dell'economia ambientale e 3) del sistema fiscale.

Inserita nel contesto di politiche ambientali multiformi e multiscalari, la fiscalità ambientale - pur collegata ai laboratori giuridici delle istituzioni internazionali - ha avuto finora una dimensione essenzialmente nazionale/europea.

La prevalenza della "scala" nazionale sulla "scala" regionale e locale si esprime - fino all'attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione - come "eterodirezione" delle politiche fiscali per l'ambiente, con margini di manovra limitati per gli enti territoriali.

Il punto di convergenza delle tre direttrici "di sistema" è, tuttavia, mobile: la riforma "federalista" in atto sta imprimendo all'asse del sistema fiscale una rotazione inversa alla precedente.

Per la fiscalità ambientale si aprono infatti nuove prospettive, almeno in linea teorica, nella dimensione sub-nazionale.

4) La carbon tax, tra esigenze fiscali e tutela ambientale.

Una specifica e nota forma di intervento di politica ambientale e di tassazione energetica è rappresentata dalla *carbon tax*, l'imposta gravante sul consumo di combustibili fossili in proporzione alle emissioni di CO₂. Le emissioni di anidride carbonica provengono dalla combustione di combustibili solidi, prodotti petroliferi e gas naturale e variano in relazione al tipo di combustibile⁵. Negli anni Novanta alcuni Paesi nord-europei - Danimarca, Finlandia, Olanda, Norvegia e Svezia - hanno adottato tale tassa, con esiti alterni. La *carbon tax* mira a contenere le emissioni di anidride carbonica, enormemente aumentate nell'atmosfera e principali responsabili del surriscaldamento del Pianeta. La *carbon tax* europea sembrerebbe in grado di fornire un elevato gettito, incoraggiando l'efficienza

energetica, con l'aumento dei prezzi dei combustibili inquinanti, la sostituzione dei combustibili e l'adozione di tecnologie “pulite”, oltre a ricadute positive per la riduzione in compensazione di tasse sui redditi e sul lavoro.

Le diverse forme di applicazione della *carbon tax* in Europa⁶ presentano molteplici effetti, positivi e negativi: evidente appare il ruolo nella riduzione delle emissioni, purchè però si sia in presenza di livelli di imposizione molto alti. Tali valutazioni hanno scoraggiato la possibilità di applicare una *carbon tax* unica per l'Unione Europea, facendo preferire l'introduzione di politiche ambientali coordinate, ma specifiche per i diversi Paesi, dove il coordinamento dovrebbe riguardare in primo luogo gli obiettivi da perseguire e in cui la *carbon tax*, lungi dall'essere strumento esclusivo di politica ambientale, sia rafforzata dall'adozione di politiche più complesse, che tengano conto anche dell'indice di tossicità del combustibile utilizzato nei diversi Paesi.

Tale tassa presenta, in teoria, molteplici effetti positivi sull'ambiente, in primis fungendo da incentivo permanente all'introduzione di più innovativi processi tecnologici di *energy-saving*, in grado di conseguire maggior efficienza e risparmio energetico. Essa presenta però alcuni punti deboli che necessitano di correttivi per non ingenerare effetti negativi a livello distributivo, con il rischio di colpire principalmente le fasce di popolazioni meno

⁶ Sul punto si veda M. Botteon, C. Carraro, Struttura ed effetti di una carbon tax europea, in I. Musu (a cura di), Economia e ambiente, Bologna, Il Mulino.

abbienti o di ottenere risultati inferiori alle aspettative, posta la difficoltà di applicazione in modo da eguagliare il danno marginale dell'inquinamento, risultato meglio raggiungibile attraverso l'applicazione del *Emission Trading*⁷.

⁷ In sostanza, l'idea di una carbon tax, una tassa sulle emissioni di carbonio, al posto del complicato sistema di emissions trading dell'Europa. Si avvicina infatti la "resa dei conti" per l'attuale sistema di emissions trading, che regola nel vecchio continente e in Italia l'applicazione del protocollo di Kyoto sulle emissioni di anidride carbonica, il gas accusato di scaldare l'atmosfera. La "resa dei conti" sulle emissioni è da intendersi in senso letterale, non figurato: le imprese – soprattutto le centrali termoelettriche – dovranno comprare quote di emissione e permessi.

Va altresì ricordato che, per il periodo 2008-2012, che chiude il protocollo di Kyoto ma non il sistema europeo, le quote gratuite di emissione delle imprese italiane non bastano. Per questo motivo è stato deciso che quando per il 2013 l'Italia metterà all'asta pubblica i nuovi permessi di emissione, una parte del ricavato sarà destinato a risarcire le aziende che fra il 2008 e il 2012 non hanno potuto avere i permessi. Il valore dell'operazione è stimato sui 600-700 milioni.

Dal 2013 in poi tutti i settori ad alte emissioni di CO₂ dovranno acquistare i permessi attraverso questo sistema di aste pubbliche. I proventi dovranno essere destinati a migliorare l'efficienza energetica e a migliorare le tecnologie, in modo da conseguire risparmi e innovazione.

I costi per l'acquisto di permessi di emissione si rifletteranno sul sistema paese, sui costi generali, perché le aziende energetiche (centrali elettriche e raffinerie, per esempio) ribalteranno su prezzi e tariffe la spesa sostenuta per conseguire i diritti di CO₂. In altre parole, con una spesa considerevole per i consumatori si otterrà un beneficio impercettibile sulle emissioni cambia-clima nel mondo.

«Nonostante la crisi economica i consumi globali di energia sostenuti da un uso crescente dei combustibili fossili continuano ad aumentare trascinando le emissioni globali di CO₂ verso un aumento di circa il 50% entro i prossimi 20-30 anni».

Senza il contributo dei paesi in crescita e in uscita dalla povertà, la riduzione delle emissioni globali è un puro miraggio. «Non a caso la Cina è impegnata ufficialmente a migliorare con politiche interne l'efficienza energetica – aggiunge Clini – e a ridurre l'intensità di carbonio della sua economia: solo nel 2009-2010 ha investito oltre 40 miliardi di dollari per lo sviluppo delle tecnologie

Capitolo II

La tassazione ambientale ed il federalismo fiscale

1) *La connotazione territoriale della fiscalità decentrata*

La tassazione ambientale, da sempre ha avuto, nel rispetto dei principi internazionali ed europei, una dimensione essenzialmente nazionale, per quanto la molteplicità dei tributi abbia trovato applicazione in sede decentrata. L'eterodirezione nazionale metteva in evidenza un margine di manovra in campo fiscale estremamente ridotto per le Regioni e gli Enti locali, ancor più esiguo in materia ambientale.

L'attuale istanza federalista sublima i diversi tentativi di riforma posti in essere in campo tributario nell'ultimo trentennio: lo spirito ispiratore della legge delega sollecita una modifica dell'asse di rotazione del sistema fiscale, con il passaggio a nuove forme di prelievo sulle cose, nel tentativo di seguire la geografia della ricchezza. Si assiste al declino dell'imposizione diretta rigidamente volta al finanziamento di servizi divisibili, a tutto vantaggio di politiche intrinsecamente correlate alla fruizione del servizio.

energetiche a basso contenuto di carbonio, oltre il doppio degli investimenti statunitensi».

E' possibile ricollegare strettamente il prelievo tributario con il territorio purchè sia rispettato il divieto di doppia imposizione rispetto ai tributi erariali in termini di presupposto e siano rispettati i principi fondamentali in tema di coordinamento fissati dallo Stato.

Un sistema di tassazione sul consumo e sulla fruizione di risorse ambientali in grado di incoraggiare le scelte dei contribuenti verso beni ed attività ecocompatibili, può e deve trovare naturale collocazione a livello decentrato.

L'Ente substatale può ipotizzare un tributo il cui presupposto sia direttamente correlato con il territorio su cui esercita la propria potestà amministrativa, che si sostanzia generalmente in un'attività economica o in beni immobili. La potestà legislativa regionale e locale trova giustificazione anche nel rispetto del consolidato principio di connessione fra funzione sociale della proprietà, stimolo per la sua accessibilità, e razionale sfruttamento del territorio: tali Enti, meglio dello Stato, possono contemperare le diverse realtà, legittimando pienamente il nesso di correlazione fra bene o attività e territorio.

Attribuire un ruolo significativo ai tributi ecologici decentrati - nonostante le diverse obiezioni quali il rischio di distorsione nei rapporti produttivi nei diversi ambiti territoriali - può agire sinergicamente per amplificare il processo di sviluppo decentrato, realizzando altresì un sistema di gestione e di riscossione basato su

criteri di semplicità ed economicità, che tenga conto anche di quanto previsto dalla legge delega 42/2009.⁸

In sede locale, il rapporto fra le scelte dei singoli e quelle pubbliche appare nettamente più evidente: si valorizza la dimensione paracommutativa del tributo, controprestazione per i servizi resi dall'ente impositore e fruiti dal soggetto passivo, per soddisfare bisogni tendenzialmente identificabili *ex ante*.

Nel passato, a livello decentrato sono stati posti in essere prelievi aventi un minor impatto redistributivo: tributi sugli immobili, prelievi inerenti consumi specifici, ticket, tariffe sulle prestazioni pubbliche a domanda individuale. Analogamente per la finanza locale, che si è sostanziata in trasferimenti basati sul ritorno al territorio di provenienza di quote di imposte di tipo generale attraverso un sistema di addizionali.

Un sistema di tributi ambientali può, teoricamente, essere posto in essere dalle Regioni nell'esercizio delle proprie competenze normative, fra cui, ex all'art. 117, 4 comma, Cost., la competenza tributaria residuale: tale intervento deve rispettare i livelli uniformi di tutela del "valore" ambientale fissati dallo Stato sull'intero territorio nazionale nonché delle possibili valutazioni sopranazionali, nel rispetto dei principi di territorialità e di contenenza che possono suggerire l'opportunità di intervenire su scala territoriale più ampia mediante accordi plurilaterali. La

⁸ Ed infatti, l' art. 2, secondo comma, lett. *p* , della legge prevede che occorre procedere in sede decentrata a realizzare un'intrinseca correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa.

territorialità deve qualificare i possibili tributi “propri” regionali e locali e permettere la ripartizione dei presupposti impositivi ex art. 2, 2 co., lett. *q*), della Legge 42/2009: la competenza regionale deve, in ogni caso, avere un carattere residuale, nel rispetto di una naturale “prelazione” statale nella selezione della materia imponibile.

Condicio sine qua non è il rispetto del divieto di duplicazione del presupposto riferito ad eventuali tributi erariali e dei principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato in materia, oltre, naturalmente, l’effettiva connessione di tali tributi con il territorio e con l’interesse regionale o locale.

2) Ipotesi di prelievo ambientale decentrato: l’imposta di soggiorno

A livello regionale o locale, nel rispetto delle condizioni anzidette, possono essere istituiti sia tributi “propri” ambientali sia tributi con funzione ambientale.

Questi ultimi, come detto, si caratterizzano per la finalità di incentivare o disincentivare lo svolgimento di attività o la produzione di beni che interessano l’ambiente, anche in presenza di un presupposto *tradizionale*.

Sicuramente un ruolo prioritario può essere assunto dalle imposte di soggiorno dalla spiccata vocazione turistica ed ambientale, esplicitamente disciplinate dall’art. 4 del D.Lgs. 23/2011.

Tali imposte rispondono all'esigenza di far concorrere i non residenti alle spese che gli enti locali devono affrontare per alleviare il pregiudizio arrecato all'ambiente dalle presenze turistiche: il gettito di tale prelievo ha un vincolo di destinazione, per quanto meno stringente rispetto all'imposta di scopo. Esso deve infatti essere destinato a finanziare interventi in materia di turismo, compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione. Il turismo può considerarsi un "bene" valorizzabile a livello decentrato, anche in quanto intrinsecamente collegato all'ambiente. Il prelievo fiscale finalizzato al turismo può essere disciplinato dalla Regione direttamente o dal Comune attraverso legge regionale, in termini di imposta o di tassa, in funzione *anche* della dimensione ambientale che si intende adottare rispetto al presupposto.

Infatti, l'intrinseco legame fra turismo ed ambiente potrebbe indurre il legislatore locale verso tipologie di imposte in cui l'ambiente sia configurato come bene consumabile, in quanto bene scarso potenzialmente danneggiabile dal turismo stesso: è ipotizzabile un modello di imposta turistica di consumo, in cui la soggettività passiva del turista o dell'operatore turistico promani da «forme di consumo e di investimento assunte a manifestazione indiretta di capacità contributiva tali per cui la capacità sarebbe maggiore ogniqualvolta il rapporto economico/giuridico tra soggetto ed ambiente sia più intenso dal punto di vista qualitativo

e/o quantitativo⁹». La destinazione del gettito ad attività di tutela e valorizzazione dei beni ambientali è una scelta virtuosa che prescinde dalla connotazione turistica del presupposto e che può fungere anche da disincentivo per attività turistiche non orientate in senso ecologico.

L'imposta di soggiorno si pone in una logica commutativa: il prelievo è intrinsecamente collegato con il godimento di un bene a rilevanza turistica oppure ad un servizio di natura turistica preesistente al prelievo ed, eventualmente, da questo finanziato.

Le imposte di soggiorno hanno avuto un oggettivo incremento negli ultimi anni: caso eclatante è stato quello della regione Sardegna che con la legge 11 maggio 2006, n. 4 ha istituito, ex art. 3, l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico e, ex art. 2, l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case. Il noto contrasto con principi interni ed europei della fattispecie ha portato ad una serie di modifiche con la successiva legge 29 maggio 2007, n. 2, che ha istituito l'imposta regionale sullo scalo turistico di aeromobili ed unità da diporto ed, ai sensi dell'art. 5, una peculiare ipotesi di imposta regionale di soggiorno. Fine dichiarato di tale ultimo prelievo è il miglioramento della qualità del territorio, per mantenerne e ove possibile accrescerne le potenzialità

⁹ La citazione è di V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale* in *Rass. Trib.*, 2008, p. 963, par. 2.1, che sottolinea che, al contrario, non può considerarsi imposta turistica in senso stretto quella tipologia il cui gettito sia dalla norma vincolato allo sviluppo del turismo: in tal caso può parlarsi di un'imposta di scopo con funzione turistica.

turistiche, attraverso l'impiego dell'entrata tributaria in interventi di sviluppo e coesione territoriale.

La Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di tali norme nella già citata sentenza 102/2088, con la quale si è proceduto al rinvio pregiudiziale ex art. 234 TCE in merito all'imposta regionale sullo scalo turistico di aeromobili ed unità da diporto, ha evidenziato la maggiore autonomia della Regione Sardegna, rispetto alle Regioni ordinarie ed ha ritenuto legittima la norma istitutiva di tale imposta. La Corte, nel ricordare i precedenti italiani¹⁰ e l'imposta, attualmente solo parzialmente vigente, posta in essere dal Trentino Alto Adige¹¹, evidenzia la mancanza a livello europeo di una specifica normativa in materia, pur trattandosi di un prelievo che trova diverse applicazioni nei vari Stati membri¹².

¹⁰ L'imposta di soggiorno era stata prevista in Italia con il decreto-legge 24 novembre 1938, n. 1926, convertito dalla legge 2 giugno 1939, n. 739, e soppressa, con effetto dal 1° gennaio 1989, dal decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, a sua volta convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144»

¹¹ L'art. 2 della legge reg. Trentino-Alto Adige 29 agosto 1976, n. 10, prevedeva - nel testo introdotto dall'art. 1 della legge reg. 19 agosto 1988, n. 17 e vigente fino alla soppressione dell'imposta di soggiorno in esercizi ricettivi da parte della legge prov. 16 dicembre 1994, n. 12 - un'imposta dovuta da coloro che non erano registrati nell'anagrafe della popolazione residente nel Comune, ma vi dimoravano temporaneamente in qualità di ospiti di esercizi alberghieri o di esercizi extralberghieri". . Tale norma è stata orientata in senso costituzionalmente orientato, applicando l'imposta alle seconde case a condizione che in esse fossero ospitati turisti. In tal senso, Cass. Sez. trib., 26 novembre 2010, n. 24016 in Banca dati BIG Ipsos

¹² La Corte ricorda la *Kurtaxe* tedesca; la *taxe de séjour* francese; l'*impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento* spagnola (specificamente della Comunità autonoma delle Isole Baleari); l'*impôt sur les*

I singoli ordinamenti possono definire i criteri dell'applicazione di tale prelievo non armonizzato a condizione che siano rispettati i principi del diritto comunitario e, in particolare, che non siano introdotte misure discriminatorie nell'esercizio delle diverse libertà fondamentali europee.

Il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 che disciplina il cd. federalismo fiscale municipale, ha previsto prelievi, con vincolo di destinazione al gettito, utilizzati a favore del turismo, a sostegno delle strutture ricettive per il recupero, manutenzione e fruizione dei beni culturali ed ambientali e dei relativi servizi pubblici locali.

Ex art. 4 i Comuni possono istituire con regolamento l'imposta di soggiorno: soggetti attivi del prelievo sono i comuni capoluogo di provincia, le unioni di Comuni e i Comuni inclusi negli elenchi delle località turistiche. L'imposta è posta a carico di coloro che alloggiano in strutture ricettive ubicate nel territorio comunale e dovrà essere applicata secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo del soggiorno e del numero dei pernottamenti nella struttura ricettiva. Il D. Lgs. ha previsto che nell'ipotesi in cui non fosse stato emanato un regolamento attuativo entro lo scorso 7 giugno, i Comuni avrebbero comunque potuto istituire il tributo, con proprio regolamento approvato ex art. 52 del D.Lgs. 446/1997.

chambres d'hôtels et de pensions belga (specificamente di Bruxelles). Sul punto G. SCANU, *la tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto* in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, n. 3, n. 339, par. 3

Il venir meno della condizione sospensiva ha permesso ai Comuni interessati di attivare il prelievo già a partire dal 2011.

Il testo normativo si presenta estremamente sintetico e solleva diversi dubbi e perplessità. E' immediatamente evidente una non completa regolamentazione degli elementi strutturali del tributo, così come avrebbe dovuto ex art. 23 Cost. Suscita dunque perplessità, in assenza di una norma, la qualificazione dell'albergatore quale soggetto passivo sul quale far gravare l'obbligo di pagamento in luogo del cliente ospite per poi versarlo al Comune. I singoli regolamenti attuativi si sono comportati in modi differenti¹³: in alcuni regolamenti, si profila un responsabile di imposta, mentre in altri di evidenza una mera funzione di incaricato della riscossione dell'imposta con l'onere di eseguire la comunicazione dei soggetti che hanno soggiornato, con le debite differenziazioni in tema di obblighi corrispondenti.

¹³ Ed infatti, il Comune di Roma ha attribuito al gestore una mera funzione di incaricato della riscossione dell'imposta con l'onere di eseguire la comunicazione dei soggetti che hanno soggiornato. I Comuni di Venezia e Padova hanno individuato nel gestore il responsabile della riscossione e non dell'imposta. M. DAMIANI, *l'imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale «disarticolato»* in *Corr. Trib.*, 2011, n. 32, p. 2630, nota 12, cita il regolamento del Comune di Otranto, che, all'art. 2, qualifica il gestore quale responsabile d'imposta coobbligato al versamento dell'imposta, prevedendo obblighi documentali a suo carico; il Comune di Calenzano individua nel gestore il responsabile dell'assolvimento dell'imposta; i Comuni di Fiesole e Firenze prevedono un responsabile degli obblighi tributari, senza specificare sui doveri del gestore, obbligandolo al versamento dell'imposta dovuta, corrispondente a quella riscossa dai soggetti che pernottano; il Comune di Biella non ha previsto alcuna qualificazione tributaria per il gestore, ma solo l'obbligo per il gestore di presentare comunicazioni sui pernottamenti.

Si evidenzia poi che la disposizione non prevede alcun genere di competenza per le Regioni, che hanno esclusiva competenza in materia turistica e possono intervenire con la propria legislazione concorrente a quella statale in materia di valorizzazione dei beni culturali ed ambientali. Ciò lascia ipotizzare possibili rivendicazioni ad opera delle Regioni – le prime delle quali proprio all’interno della Padania - anche circa l’impiego delle risorse finanziarie provenienti dall’imposta di soggiorno dei Comuni, allo scopo di razionalizzare gli interventi.

Ancora, si evidenzia che il decreto legislativo nel fissare l’ammontare del prelievo ne ha previsto una gradualità in proporzione al costo dell’albergo e della diversa struttura turistica. In sede di regolamentazione alcuni Comuni hanno però proceduto a graduare gli importi non in relazione al corrispettivo - giornaliero o cumulativo - per il soggiorno, ma alla tipologia e classificazione turistica, generalmente espressa dal numero delle “stelle” assegnato al singolo impianto: alla più elevata categoria corrisponde l’imposta più elevata. Pur essendo di immediata percezione che, in genere, l’aumento della categoria sia direttamente proporzionale al prezzo per il soggiorno è pur vero che qualora il prezzo non rilevi per la definizione dei criteri per stabilire la misura dell’imposta è possibile che il regolamento non sia conforme alla disciplina legale: la norma deve essere correlata al principio di capacità contributiva, al corrispettivo pagato e non alla classificazione turistica. Il prelievo non risulta legato al soggetto fruitore ma alla qualità della struttura

ricettiva : il rischio concreto è quello di tradire la *ratio* della norma, in quanto si applica un'imposta uguale per tutti gli alberghi del Comune a parità di classificazione. Alcuni Comuni - quali Venezia e Padova¹⁴ – hanno previsto correttivi, in grado di tener conto dei fisiologici aumenti di prezzo in determinati periodi dell'anno. In primo luogo la stagionalità, ma anche le modifiche della domanda per il fine settimana, la programmazione di eventi quali fiere, ovvero la peculiarità di alcune mete d'affari: ogni elemento che sia in grado di influenzare la logica del mercato turistico.

Relativamente agli obblighi procedurali pare possibile colmare alcune lacune normative attraverso l'applicazione dei commi 161 e seguenti della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Ciò al fine di

¹⁴ Il 24 agosto 2011 è entrata in vigore l'imposta di soggiorno per i turisti che pernottano a Venezia: l'imposta viene applicata a ciascun turista entro il tetto massimo di cinque pernottamenti consecutivi. L'imposta e il correlato regolamento sono stati approvati dal Consiglio comunale in data 23 giugno 2011; la giunta comunale, il giorno successivo, ha approvato le aliquote, che variano in base alla stagionalità - alta o bassa stagione - all'ubicazione della struttura ricettiva - Venezia centro storico, Isole, Terraferma - e in base alla categoria e alla tipologia della struttura ricettiva, strutture alberghiere, extralberghiere e all'aperto, ossia villaggi turistici e campeggi. Sono previste altresì agevolazioni legate all'età del turista¹⁴ ovvero al pernottamento negli Ostelli della Gioventù o in altre strutture di proprietà dell'Amministrazione comunale nonché nei confronti di tutti coloro che assistono degenti ricoverati nelle strutture sanitarie territoriali. Infine, l'imposta non colpisce gli autisti degli autobus, gli accompagnatori turistici di gruppi di almeno 25 partecipanti e volontari o appartenenti alle forze dell'ordine che offrano il proprio servizio in città in occasione di eventi o per esigenze di servizio. Il calcolo dell'imposta nel caso di riduzioni tra loro cumulabili viene effettuato applicando successivamente ciascuna percentuale di riduzione. Sostanzialmente analoga è l'imposta stabilita dal Comune di Padova con Regolamento del 27 giugno 2011 n. 61 ed entrata in vigore il 1 settembre scorso.

risolvere le diverse problematiche in tema di accertamento, rimborso, determinazioni degli interessi. Diversamente con riferimento ai poteri istruttori dei Comuni - questionari, richiesta documenti, accessi e ispezioni – ovvero con riferimento agli adempimenti dei contribuenti, nella duplice individuazione del soggetto passivo inciso e degli intermediari albergatori¹⁵.

Da ultimo, occorre evidenziare che il D.Lgs. non ha previsto alcuna disposizione relativa alle sanzioni applicabili in capo ai soggetti passivi, in caso di violazione degli obblighi tributari ad essa connessi. Alcuni regolamenti comunali già emanati hanno ritenuto di colmare tale lacuna con un riferimento alla normativa generale in materia di sanzioni , richiamando l'art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n 473, che però non prevede disposizioni sulla misura delle sanzioni applicabili alle singole violazioni. La materia delle sanzioni è una di quelle coperte da riserva di legge: i regolamenti comunali non sembrano dunque essere legittimati ad integrare la

¹⁵ Il documento CNDCEC, predisposto dalle Commissioni di Studio Fiscalità dell'Area Enti Pubblici, *Prime osservazioni sull'impianto della riforma del federalismo municipale sotto l'aspetto tributario* del 19 settembre 2011 in banca Dati BIG Ipsa, ipotizza l'adesione all'ipotesi interpretativa estrema, non ancora scrutinata dalla giurisprudenza, secondo cui tutta la fase degli adempimenti dei contribuenti, in quanto non attinente né alla definizione della base imponibile, né ai soggetti passivi né all'aliquota massima, possa rientrare nei poteri regolamentari dei Comuni. Tale interpretazione, oltre a non essere ancora stata verificata in sede giurisprudenziale, non pare in ogni caso in grado di superare il difetto di disciplina sui mezzi istruttori dell'ente impositore: si tratta di aspetti estremamente invasivi della sfera privata del contribuente, tali da richiedere l'intervento del legislatore.

disciplina legislativa sia pure con rinvii a disposizioni generali di rango primario in materia di sanzioni¹⁶.

La breve disamina evidenzia dunque molteplici e rilevanti lacune del prelievo, che impongono un ripensamento, per evitare il fondato pericolo di una generalizzata inapplicabilità del tributo e un proliferare di interventi giurisprudenziali in materia.

La previsione dell'imposta di soggiorno si presenta per molti aspetti come una contraddizione in termini nell'impianto attuativo del federalismo municipale. Si tratta di un decreto in cui impera « il protagonismo del legislatore statale, peraltro ampiamente anticipato dalle scelte della legge delega. È la legge statale che sopprime tributi preesistenti, ne crea di nuovi, pone limiti all'autonomia normativa dell'ente locale, definisce la disciplina delle entrate locali lasciando all'integrazione da parte dell'ente locale uno spazio davvero minimo¹⁷». Prevale l'assoluta prudenza del legislatore statale che arretra relativamente all'acquisizione delle risorse

¹⁶ Il documento CNDCEC, predisposto dalle Commissioni di Studio Fiscalità dell'Area Enti Pubblici, *Prime osservazioni sull'impianto della riforma del federalismo municipale sotto l'aspetto tributario*, cit., ipotizza a legislazione vigente quale l'unica sanzione applicabile quella relativa all'omesso versamento dell'imposta, pari al 30% del tributo non versato, prevista dall'art. 13, del D.Lgs. 471/1997. Nell'ipotesi di violazione degli obblighi dichiarativi appare invece solo applicabile la sanzione residuale contemplata dall'art. 7 bis TUEL, per le violazioni dei regolamenti comunali.

¹⁷ La citazione è tratta da M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali* in *Corr. Trib.*, 2011, n. 14, p. 1105.

collegate ad una capacità contributiva che insiste sul territorio e prevede un gettito significativo, collegato al possesso o al trasferimento di beni immobili, per i Comuni. In uno scenario in cui la portata autonomistica del federalismo resta sullo sfondo è difficile comprendere il vuoto normativo lasciato dal legislatore statale, che, per tale fattispecie, non può in alcun modo essere superato in via regolamentare.

Il federalismo fiscale "baricentra", l'imposizione sul territorio, attuando un modello di finanza pubblica ispirato al principio del *budget*. Un passaggio, questo, considerato necessario non solo per ovviare alle distorsioni del "contromodello" di finanza pubblica finora applicato in Italia, ma anche per consentire al sistema fiscale di "rischierarsi": se non segue la nuova "geografia della ricchezza", il sistema fiscale rischia infatti di degenerare, trasformandosi in un sistema di prelievo "casuale e arbitrario".

Nel corso del Novecento, le "moderne" imposte statali e personali sul reddito, assunte a *focus* del sistema fiscale, si sono progressivamente staccate dal territorio fisico, espandendosi nel territorio artificiale creato, con una *fictio iuris*, dal principio della tassazione mondiale del reddito del residente.

Nel momento in cui si spezza la catena Stato-territorio-ricchezza - e conseguentemente si riduce la sovranità economica e politica degli Stati - l'inseguimento della materia imponibile fuori dal territorio, nella vastità del mercato globale, incontra limiti oggettivi di effettività. È, quindi, necessaria la ricerca di nuovi "punti di

pressione", identificati in "ciò che non può uscire" dal territorio, "ma esprime comunque una forte capacità contributiva".

Alcuni di questi nuovi punti di prelievo, che si configurano come imposizione sulle cose, possono essere il mezzo per realizzare ed al contempo indirizzare le scelte sull'ambiente.

3) *Tributi propri regionali e tutela dell'ambiente.*

L'immissione delle politiche ambientali nel circuito della fiscalità avviene su due diversi piani di azione, che si traducono: 1) nell'imposizione di tributi con funzione disincentivante/redistributrice o con funzione di reperimento di risorse a destinazione ambientale; 2) nelle misure di agevolazione fiscale, cioè nell'impiego extrafiscale della fiscalità.

Con riguardo ad entrambi i piani di azione - l'imposizione di tributi e la fiscalità di vantaggio - la legge delega 5 maggio 2009, n. 42, per l'attuazione dell'art. 119 Cost., segna una rottura rispetto al passato.

La nuova cornice normativa della fiscalità regionale e locale è già evidente nei principi e criteri direttivi "generali" di delega declinati nell'art. 2. Nell'ambito di essi, si segnala il principio di "autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo" (lett. a)).

In secondo luogo, va menzionato il principio di "attribuzione di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane e

alle regioni, in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto del principio di solidarietà e dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'art. 118 Cost.", con la precisazione che "le risorse derivanti dai tributi e dalle entrate propri di regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo consentono di finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite" (lett. *e*)).

Infine, va notato il principio di "garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi" (lett. *bb*)).

In questi principi di delega emerge la necessità del collegamento tra autonomia di entrata e di spesa, responsabilità e competenze, secondo la logica del *budget*, che è attuata in modo "*ottimo* se c'è coincidenza fra struttura dell'imposizione, struttura della rappresentanza politica e struttura dell'amministrazione" .

La tassazione ambientale può sicuramente aspirare ad assumere un ruolo effettivo e centrale di vero e proprio strumento regolatorio, finalizzato ad allineare i costi privati a quelli sociali e a incentivare, attraverso segnali di prezzo-costi, comportamenti preferibili dal punto di vista collettivo.

Da più parti è stato giustamente evidenziato come il ricorso esteso a tributi “verdi” come strumento di politica ambientale finisce per accentuare, accanto a quella regolatoria, la loro potenziale funzione di strumenti di gettito, coinvolgendo anche uno dei temi classici del federalismo fiscale come quello del *tax assignment* tra i diversi livelli di governo coinvolti.

La volontà trasformatasi in questi ultimi anni in esigenza degli Enti Locali, di trovare crescenti forme di finanziamento proprie sul territorio, rende necessario ipotizzare una diversificazione delle fonti, in un contesto in cui la molteplicità degli strumenti diviene uno dei passaggi obbligati dell’azione.

La possibilità di valorizzare la *liaison* tra prelievi ambientali e decentramento fiscale trova un campo d’analisi per molti versi privilegiato nel caso italiano, ove entrambi i comparti si sono mossi poco e in maniera tutt’altro che coerente con le premesse istituzionali e teoriche.

Il sistema fiscale italiano si segnala infatti, in chiave comparata, per essere ancora prevalentemente ancorato al prelievo sul lavoro e con un’incidenza tutto sommato contenuta della tassazione sui consumi, tra cui rientra in larga misura la tassazione ambientale.

Anche il tema del decentramento fiscale, motivo conduttore ricorrente del dibattito politico degli ultimi due decenni e oggetto di ambiziose previsioni nell’ambito della riforma costituzionale del 2001, ha scontato una difficoltà perdurante nel trovare nuove e condivise fonti fiscali proprie a livello decentrato.

I Comuni, coerentemente con il principio di sussidiarietà, rappresentano il naturale e primario luogo di attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative, ed è proprio con lo studio dei comportamenti dei Comuni che è possibile analizzare le criticità e le apprensioni maggiori, stretti come sono tra le potenziali limitazioni e spinte centralizzanti provenienti sia dal governo statale che da quello regionale.

Secondo una definizione ormai consolidata in ambito internazionale, rientrano nel concetto di tassazione ambientale le imposte la cui base imponibile è “*costituita da una grandezza fisica (eventualmente sostituita da una proxy) che ha un impatto negativo provato e specifico sull’ambiente.*”

In primo luogo, si fa riferimento ad imposte, ovvero a prelievi obbligatori unilaterali operati dalle Amministrazioni pubbliche senza che ad essi corrisponda in maniera finalistica e diretta un servizio reso al contribuente stesso. Ciò esclude in sostanza i pagamenti interpretabili come contropartite delle prestazioni rese dalla Pubblica Amministrazione – ovvero le tariffe -, per i quali è il costo complessivo dello svolgimento delle funzioni (come ad esempio la raccolta e lo smaltimento rifiuti, la gestione del servizio idrico integrato, etc.) che va a determinare il valore del prelievo e non viceversa.

In secondo luogo, si esplicita che la base imponibile deve essere rappresentata da una grandezza fisica, escludendo, almeno in linea di principio, forme di prelievo *ad valorem*, che rischierebbero di vedere modificata la propria entità in maniera indipendente dalla

dimensione del potenziale impatto negativo. Ciò implica, tra le altre cose, la necessità di rivedere periodicamente le aliquote di prelievo al fine di adattarle all'evoluzione dell'inflazione, nonché alla dimensione prevista e/o in via di massima prevedibile degli effetti esterni.

In terzo luogo, la centralità attribuita alla relazione tra la base imponibile e l'impatto negativo sull'ambiente identifica come fattore qualificante dell'imposta ambientale quello di esercitare, almeno in parte, un effetto di regolazione, in termini di disincentivo, rispetto a comportamenti anche solo potenzialmente dannosi sull'ambiente.

Si esplicita quindi in maniera chiara il collegamento tra lo strumento fiscale e due principi applicativi di grande rilievo nel campo dell'economia e delle politiche ambientali: quello della correzione delle esternalità e quello dell'inquinatore pagatore (*polluter pays principle-PPP*), in un quadro in cui la ricerca dell'efficienza economica e dell'utilizzo razionale delle risorse rappresenta l'obiettivo primario dell'azione¹⁸.

E' quindi la base imponibile, e non la finalità originaria del legislatore, che permette di identificare l'effettiva natura ambientale di un'imposta, nel momento in cui sia riconoscibile un collegamento, ragionevolmente diretto e provato, tra di essa

¹⁸ La finalità ambientale rappresenta sostanzialmente la motivazione esplicita all'origine del tributo potendosi ben considerare ambientali anche tutte quelle (spesso prevalenti) forme impositive che, pur essendo state introdotte per altri fini, esercitano effetti disincentivanti rispetto a comportamenti dannosi o potenzialmente dannosi sull'ecosistema.

(consumo di risorse, il possesso o la circolazione di beni inquinanti, l'occupazione di spazi, l'emissione diretta di sostanze inquinanti) e le diseconomie esterne generate.

E' infatti da condividere l'idea per cui occorre assumere come fondamento dell'azione un'ampia ed inclusiva accezione del termine, in grado di ricomprendere sia la tutela dei beni paesistici, sia la difesa del suolo, sia la prevenzione dell'inquinamento dell'aria e dell'acqua, sia, infine, la pianificazione territoriale. Sono quindi da considerarsi ambientali non solo quei tributi che vanno ad incidere sulle più comuni forme di emissioni inquinanti (emissioni in atmosfera, scarichi idrici, emissioni sonore, rilascio di rifiuti, etc.), ma anche tutti quelli che in maniera più o meno diretta interagiscono con altri aspetti quali l'occupazione del suolo, la congestione, la sicurezza delle persone, la qualità del paesaggio, il decoro urbano, etc., favorendo una prospettiva di gestione globale del territorio sotto il profilo della salubrità, della percezione visiva, della dimensione identitaria e dello sfruttamento razionale delle risorse.¹⁹

Ai fini dell'analisi qui proposta, è utile distinguere tre principali tipologie di tributi ambientali: imposte pigouviane o regolatorie;

¹⁹ Sul punto si segnala l'attenzione sempre crescente del Legislatore in ordine alla regolamentazione delle cd. Fonti di energia alternativa; un esempio sicuramente il caso dell'eolico, che nonostante il continuo proliferare di utilizzo come fonte di energia alternativa a tutt'oggi rappresenta un settore non compiutamente normativizzato, anche per i frequenti conflitti di competenza tra legislatore statale e regionale.

imposte con prevalente funzione fiscale; contributi speciali e tasse (di scopo).

a) Imposte pigouviane o regolatorie. In questa categoria sono ricompresi i tributi introdotti con l'obiettivo esplicito di influenzare i comportamenti degli agenti economici, modificando il calcolo alla loro base e dando piena applicazione al PPP. Si tratta di prestazioni imposte e coattive con una prevalente funzione regolatoria e allocativa: ovvero finalizzate a correggere elementi di inefficienza nelle scelte di mercato, in questo caso derivanti dalla presenza di effetti esterni negativi nella fase di approvvigionamento/produzione/consumo.

b) Imposte con una prevalente funzione fiscale. In tale categoria rientrano forme impositive finalizzate in maniera primaria al reperimento di gettito e al finanziamento delle spese generali (*revenue raising taxes*), che sono però in grado di esercitare anche effetti di regolazione indiretta sulle diseconomie esterne. Si tratta, nella terminologia giuridica, di tributi per i quali “*i comportamenti inquinanti non assurgono al rango di veri e propri elementi costitutivi della fattispecie tributaria*” e della struttura originaria del tributo, ma la cui funzione ambientale può risultare tutt'altro che trascurabile. La generazione di entrate rappresenta comunque il carattere identitario del tributo che ne va a determinare in maniera prevalente le caratteristiche applicative e la modulazione nel tempo.

c) Contributi speciali o tasse. Rientra in questa categoria un insieme composito di strumenti di natura tributaria, ovvero comunque autoritativa, ma latamente riconducibili alla logica commutativa e del beneficio.

Sono 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. Aspetto qualificante della natura ambientale dei contributi speciali (e delle tasse di scopo) è comunque che la base imponibile su cui vengono calcolati sia ricollegabile ad impatti negativi sull'ambiente e che lo strumento sia in grado, almeno in forma indiretta, di esercitare un effetto disincentivante su comportamenti dannosi²⁰.

²⁰ Non va inoltre trascurato come in diversi casi - accise sui carburanti, tasse di acquisto e possesso sulle auto -, strumenti originariamente riconducibili alla forma dell'imposta acausale abbiano progressivamente acquisito anche un'esplicita funzione regolatoria, accentuando la componente disincentivante e/o differenziando il prelievo in base ai danni ambientali.

Facendo sempre riferimento alla finalità del prelievo, va ribadito come rimangano esclusi dalla classificazione le tariffe, anche nei casi in cui esse siano strettamente legate a servizi con forti connotazioni ambientali, come la gestione dei rifiuti o il servizio idrico.

La tariffa risponde infatti ad una logica tipicamente e primariamente individuale, finalizzata alla copertura del costo di servizi con natura divisibile e che determinano un beneficio diretto e quantificabile per il singolo fruitore. Le imposte e, in parte, i contributi ambientali 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, l'infrastrutturazione, la compensazione per le diseconomie generate, etc. Quando il diretto beneficiario di un servizio paga un corrispettivo chiaramente collegato al costo non può quindi

Come nel caso del Contributo comunale di ingresso e soggiorno proposto (e poi non introdotto) nell'ambito della discussione della Finanziaria 2007, di cui si prevedeva una generica destinazione ad interventi di manutenzione urbana ed alla valorizzazione dei centri storici, senza che ciò identificasse alcun obbligo alla realizzazione dell'intervento, connaturando il tributo più come contributo al costo che come tributo di scopo strictu sensu (Del Federico, 2007). Indicazione sostanzialmente ripresa nella nuova Imposta di soggiorno introdotta dal D.lgs 23/2011, il cui 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 ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”*.

applicarsi la definizione di imposta ambientale, 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.²¹

Vi sono realtà in cui l'imposta opera a valle o a monte per poi divenire una delle componenti di costo racchiuse nella tariffa; la funzione disincentivante è quindi svolta dall'imposta, che viene però traslata sui consumatori/agenti solo se la tariffa copre effettivamente tutti i costi ed ha una base di calcolo commisurata alle scelte degli utenti (quantità e qualità di rifiuti conferiti, consumi idrici effettivi). Un altro esempio di rilievo è quello dei pedaggi per l'uso delle strade (*road pricing*) che possono acquisire alternativamente o congiuntamente (e in diverso grado) sia una funzione tipicamente privatistica che una di tipo regolatoria.

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, 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

²¹ La Tarsu ad esempio non è pienamente collocabile nell'ambito dell'imposizione ambientale in quanto la base imponibile (sostanzialmente la superficie abitativa) non è collegata in maniera diretta ad impatti sull'ambiente e non è in grado di esercitare effetti disincentivanti sulle scelte del contribuente.

pone, 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 ed è circoscritta al caso di beni pubblici con caratteri di non escludibilità e non rivalità.

4) **Tributi para-commutativi.**

Questa tipologia di tributi così denominata dalla maggior parte della Dottrina, si caratterizzano per avere come presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un costo causato dal contribuente stesso alla collettività o ad una parte di essa. Essi, ovvero, pur mantenendo la natura obbligatoria e non paritetica tipica degli strumenti tributari, si allontanano, in maniera più o meno accentuata, dalla natura tipicamente acausale dell'imposta, divenendo una fattispecie per certi versi intermedia tra quest'ultima e i corrispettivi, visto che la componente coattiva e del sacrificio lascia spazio a qualche forma di commutatività e di equilibrio tra le prestazioni. La tassazione ambientale ben si rapporta a tale logica, acquisendo una connotazione causale collegabile sia al tema del beneficio che a quello della compensazione. Il contribuente è infatti chiamato a pagare per l'utilizzo del bene indivisibile ambiente (diritto ad

inquinare), inteso come si è detto nella sua interpretazione più ampia ed estensiva, sia perché da ciò deriva un beneficio privato, sia perché ciò arreca un costo (esterno) agli altri membri della collettività²².

Interessante è altresì il collegamento dei tributi ambientali con il concetto di tassazione selettiva, che fa riferimento alla possibilità che i sistemi fiscali traggano giovamento in termini di efficienza e funzionalità dall'applicazione di strutture differenziate d'imposta a seconda delle caratteristiche delle basi imponibili scelte. La tassazione delle fonti dirette di inquinamento, la tassazione dei prodotti complementari alle fonti inquinanti, la modificazione in chiave ambientale di tributi esistenti, nonché l'utilizzo di contributi ispirati alla logica commutativa rappresentano opzioni importanti per l'affermazione di un fisco selettivo, in particolar modo a livello locale, ove è più visibile il legame tra servizi erogati e beneficiari e ove spesso le esternalità negative producono importanti quanto evidenti diseconomie.

La tariffa, è come noto destinata a coprire i costi e non può andare oltre per esercitare ulteriori effetti disincentivanti, né per finanziare altre spese; le imposte pigouviane devono poter essere modulate e manovrate al fine di perseguire gli obiettivi ambientali e/o allocativi, mentre il reperimento di gettito risulta solo un aspetto

²² Sul punto, Del Federico, che ha più volte ribadito che: *“il presupposto dei tributi paracommutativi consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si ricollega al godimento di un bene pubblico, e/o all'esplicitazione di un'attività dell'ente pubblico in favore del contribuente o di un gruppo, giuridicamente qualificato, del quale egli fa parte”*

secondario, che può andare soggetto ad una fisiologica riduzione nel tempo; le imposte acausali richiedono che vi sia una certa stabilità e affidabilità del gettito e possono quindi esercitare effetti disincentivanti limitati; i contributi speciali si ricollegano a determinate esigenze di spesa e/o compensazione e si prestano solo in parte ad acquisire una valenza fiscale di carattere generale.

E' quindi importante, che l'obiettivo sia esplicitato in partenza e sia seguito da scelte coerenti, anche in chiave evolutiva.

La collaborazione tra gli organismi statistici dei paesi europei ha portato alla diffusione di informazioni sulle imposte ambientali con un grado crescente di standardizzazione e comparabilità. Le analisi periodiche elaborate da Eurostat e, in ambito nazionale, dall'ISTAT, forniscono a riguardo importanti indicazioni qualitative e quantitative, permettendo una valutazione d'insieme della tipologia di imposte utilizzate, del loro ruolo nell'ambito delle politiche ambientali, nonché della loro evoluzione nel tempo. Tali statistiche vengono elaborate a partire dalla classificazione riportata nel contesto del sistema dei conti economici nazionali dei paesi della UE (SEC95), applicando come elemento identificativo la definizione di imposta ambientale già vista in precedenza.

5) La tassazione ambientale in Italia

L'incidenza della tassazione ambientale in Italia, sia sul PIL che sul totale delle entrate, parte nel 1995 da valori tra i più alti d'Europa (rispettivamente 3,5% e 9,1%), per poi convergere

progressivamente verso la media comunitaria a seguito di un processo di graduale, ma continuo, ridimensionamento. Tale trend è stato in larga parte determinato dall'evoluzione della tassazione energetica che, ampiamente utilizzata per fini fiscali sino alla metà degli anni novanta, è arrivata a pesare per una percentuale attorno al 3,2% del PIL, per poi ridursi sensibilmente nell'arco di dodici anni (1,9% nel 2008⁵⁶). Essa rimane comunque la componente decisamente preponderante, rappresentando circa 3/4 del totale delle imposte ambientali nazionali, rispetto al 23,1% dei trasporti e a solo l'1,3% della categoria inquinamento e risorse.

I dati 1995-2008 confermano a livello europeo una situazione molto differenziata, ma con una certa convergenza verso il basso, determinata dalla riduzione dei tassi nei paesi con valori di partenza più elevati e da un incremento in quelli con un'incidenza iniziale limitata, tra cui la gran parte dei nuovi Stati membri. Nel complesso, emerge come l'adeguamento delle aliquote non sia stato in grado di compensare le dinamiche inflattive, determinando una riduzione del peso reale della tassazione energetica sia nell'EU-27 che in Euro-16.

La riduzione dell'incidenza delle imposte ambientali può essere dovuta ad una serie di concause: essa può essere influenzata dal fatto che le basi imponibili (in particolare i consumi energetici) sperimentano comunemente una crescita tendenziale inferiore rispetto a quella delle variabili reddituali; considerato che l'imposizione ambientale è applicata su unità fisiche e non sul

valore, ciò determina, in assenza di indicizzazioni automatiche²³, una riduzione tendenziale dell'incidenza percentuale sul PIL. In secondo luogo, tale trend può essere ulteriormente alimentato dalla tassazione stessa che, incentivando una riduzione dei comportamenti inquinanti (e delle proxy ad essi collegate) limita la crescita delle basi imponibili e delle risorse raccolte. In terzo luogo, può influire una mancata volontà/capacità delle autorità politiche di adeguare nel tempo le aliquote, generando una fisiologica perdita di valore reale dell'incidenza dei tributi ambientali. Un ultimo fattore può essere costituito dalla sostituzione delle imposte incluse nel database o con altri strumenti d'intervento in campo ambientale che non generano entrate (regolamentazione, permessi negoziabili attribuiti su base storica) o con altri strumenti.

In Italia ove il tasso implicito, partito nel 1995 dal valore di gran lunga più elevato in ambito continentale, si è ridotto in poco più di un decennio di oltre il 30%, risultando ora non lontano, di quello di diversi altri partner dell'Europa occidentale.

Il possibile utilizzo a livello decentrato di strumenti di *green taxation* rientra nel più ampio tema del cosiddetto federalismo ambientale, ovvero della corretta redistribuzione delle competenze ambientali nell'ambito di un sistema di governo muti-livello.

Il problema principale è quello di valutare in maniera comparata, da una parte, i vantaggi che il decentramento può determinare in termini di migliore adeguamento delle scelte alle esigenze locali,

²³ In tal senso utile ed in controtendenza è il caso della Danimarca, unico ad applicare la tassazione ambientale il criterio della indicizzazione automatica.

nonché di maggiore responsabilizzazione dei governanti; e, dall'altra, gli aspetti critici, riguardano il rispetto del principio di corrispondenza e la minimizzazione degli effetti esterni tra le giurisdizioni.

In presenza di forme di inquinamento transfrontaliero, la decisione locale, basandosi solo sulla quota di effetti negativi sopportata al proprio interno, è spinta a mettere in atto una riduzione dell'inquinamento inferiore all'ottimale, generando quindi un livello eccessivo di sfruttamento del bene ambientale; il problema è amplificato in presenza di esternalità globali (ad esempio emissioni di gas serra), per cui la divergenza tra effetti locali ed esterni risulta massima.

Il problema che potrebbe incontrarsi è che la decisione decentrata tende a fissare un livello ridotto di aliquote e, di conseguenza, di tutela ambientale.

Può avvenire infatti che autorità pubbliche dello stesso livello, intendendo attrarre maggiori basi imponibili, riducano l'intensità della tutela ambientale (le imposte nel nostro caso), alimentando la corsa al ribasso. Un rischio accentuato nel caso di ricorso a basi imponibili mobili (reddito e attività d'impresa, consumi, persone fisiche ad alto reddito, etc.) che, mostrando una più alta sensibilità ai differenziali fiscali, finiscono per limitare maggiormente la libertà d'azione dei decisori decentrati.

Esiste infine un terzo fattore che può giocare a sfavore della responsabilizzazione locale, con particolare riferimento all'utilizzo di strumenti di natura fiscale. Se la tassazione verde diviene infatti

in maniera significativa (anche) uno strumento di finanziamento, si crea un incentivo perverso per i governi locali a fare cassa attraverso l'ambiente, tollerando o addirittura favorendo la presenza di livelli eccessivi delle basi imponibili, che in questo caso, per definizione, sono espressione di impatti (almeno potenzialmente) negativi sull'ambiente.

Vi sono, innanzitutto, tipologie di impatti che hanno una valenza fortemente locale (congestione, decoro urbano, impatto visivo, inquinamento acustico, etc.) tale da rendere del tutto giustificabile la responsabilizzazione decentrata. Se, infatti, costi e benefici delle attività coinvolte sono circoscritti territorialmente e il principio di corrispondenza rispetto ai confini amministrativi è in larga parte verificato, l'imposizione ambientale diviene un importante strumento di autogoverno e di valorizzazione del legame tra diseconomie e costi generati sul territorio e soggetti sottoposti al prelievo.

Anche in presenza di *spillover*, purché su scala dimensionale circoscritta (provinciale/regionale) e riguardanti un numero contenuto di giurisdizioni, l'azione e differenziazione locale non paiono da precludere, soprattutto quando sussistono comunque eterogeneità spaziali nella dimensione degli effetti esterni e nella localizzazione dei "bersagli" tali da rendere la centralizzazione come poco auspicabile. Emerge in questo caso un'indicazione forte affinché siano sviluppate forme o di cooperazione volontaria dal basso, finalizzate ad una risoluzione di tipo coasiano del problema delle esternalità, o di migliore governance interistituzionale su scala

sovra locale allo scopo di arrivare ad un assetto complessivo che minimizzi gli incentivi a scaricare all'esterno i costi (ambientali e fiscali) degli interventi.

Ed ancora un ulteriore ambito, poco considerato anche dalla Dottrina è la possibilità di intessere uno stretto legame tra materie ambientali e sistemi fiscali locali che insieme possono rappresentare un vero locomotore di sviluppo locale²⁴. Per quanto sia chiaro che spetti allo Stato il compito di intervenire in maniera primaria, definendo il quadro generale delle politiche d'intervento e disciplinandone i requisiti minimi, compresa la quantificazione degli strumenti fiscali a ciò demandati, va dunque valorizzata la possibilità di attribuire margini di discrezionalità ed azione a livello locale, al fine di “andare oltre” e di contribuire al realizzarsi di una politica sinergica e coordinata.

Vi sono certamente principi e caratteristiche che spingono per un forte coinvolgimento locale – sussidiarietà, territorialità, responsabilizzazione – ed altri che invitano ad una maggiore cautela: esternalità territoriali, esternalità intertemporali, competizione al ribasso, *free riding*.

Le analisi sul quadro dei tributi ambientali tendono a privilegiare, dal punto di vista territoriale, un approccio aggregato, che si

²⁴ Qui appare opportuno il richiamo a quelle tematiche per cui le autorità territoriali sono chiamate a contribuire rispetto a politiche e obiettivi di livello prevalentemente superiore, con elementi di sia di interdipendenza che di complementarità: sviluppo delle fonti rinnovabili, miglioramento dell'efficienza energetica, riduzione delle emissioni di gas serra, riduzione della morbilità e mortalità, etc.

focalizza sul complesso degli strumenti e sulle diverse tipologie adottate, senza attribuire particolare attenzione ai livelli di governo responsabili della loro definizione e/o destinatari finali del gettito ottenuto.

A livello decentrato la fiscalità ambientale, o comunque con potenziali effetti ambientali, assume raramente un carattere pigouviano prevalente. In dettaglio, è soprattutto il tributo speciale sui conferimenti in discarica ad avere origini esplicitamente legate a finalità ambientali, prevedendo parallelamente la destinazione del gettito alle Regioni, nonché ampi margini di autodeterminazione e differenziazione per queste ultime in termini di aliquote e di modalità applicative. A questo strumento si possono aggiungere, sempre a livello regionale, i canoni idrici, che assumono rilevanza nel promuovere alla fonte una gestione più razionale della risorsa, e l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, che identifica specificamente nell'intensità dell'emissione sonora dei velivoli, così come indicata nelle norme sulla certificazione acustica internazionale, la base di riferimento per la quantificazione del tributo.

A livello comunale, l'esempio più significativo (e forse unico) caso è rappresentato dall'Ecopass milanese, le cui finalità istitutive e caratteristiche applicative evidenziano la prevalente funzione ambientale, indirizzata in particolar modo a disincentivare il transito delle auto più inquinanti e a stimolarne il rinnovo. Tale limitata diffusione di prelievi pigouviani evidenzia una sostanziale riluttanza ad attribuire più ampie ed esplicite competenze a livello sub-

nazionale in tema di imposizione ambientale, anche alla luce dei maggiori rischi distorsivi che la competizione fiscale e la manovra al ribasso delle aliquote possono determinare quanto più si riduce l'ambito territoriale di riferimento; non è un caso che i tributi esistenti trovino collocazione principalmente a livello regionale, ovvero nella scala dimensionale sub-nazionale di maggiore dimensione.

Parallelamente, emerge come una parte rilevante dei tributi legati all'ambiente abbia chiaramente un'origine di natura fiscale e a-causale, riconducibile a primarie esigenze di gettito. Si tratta di un insieme di prelievi in larga parte incidenti sul settore della mobilità, sia in termini di acquisto/possesso dei mezzi che di loro utilizzo (consumo di carburante), a cui si aggiungono le due imposte addizionali sui consumi energetici finali di gas metano ed elettricità. I margini di manovra per le autorità locali risultano essere differenziati: la gran parte del prelievo sui carburanti assume infatti carattere di compartecipazione, fatta salva la possibilità per le Regioni di applicare un'aliquota aggiuntiva sui consumi di benzina per autotrazione; mentre margini maggiori di autodeterminazione emergono per i tributi incidenti sugli autoveicoli (ad esclusione della imposta RCA auto) e per l'imposizione sui consumi energetici finali.

Il loro ruolo/effetto può quindi essere sia quello di garantire un concorso alle spese, sia, per la sostanza del presupposto, di determinare, almeno in parte, un effetto disincentivante (pigouviano) su comportamenti che incidono sulle diverse

sfaccettature del bene ambiente: salubrità, paesaggio, valori estetici, clima, biodiversità, consumo di suolo, etc. Ciò può essere ritrovato sia nelle varie forme di imposte sulle concessioni di beni demaniali e sull'occupazione di aree pubbliche – ricollegabili ai benefici ottenuti dalle attività svolte con l'uso dei beni concessi/occupati, ma in grado anche di esercitare un effetto regolatorio che ne può limitare e governare l'impatto esterno -; sia nei contributi legati all'uso delle auto (parcheggio, ingresso e mobilità, sanzioni) – per cui è individuabile una logica di compartecipazione alle spese legate al settore dei trasporti e, più in generale, alla gestione del territorio, ma anche un disincentivo alla mobilità motorizzata e all'occupazione degli spazi -; sia, infine, nei contributi edificatori – che chiamano il privato a *“partecipare ai costi delle opere di trasformazione del territorio”* (parte commisurata agli oneri di urbanizzazione), potendo anche esercitare un effetto disincentivante/razionalizzante rispetto all'utilizzo di nuovo suolo.²⁵

²⁵ La natura plurima e composita di queste forme di entrata è testimoniata da quanto stabilisce, riguardo all'occupazione delle aree pubbliche, la legge delega in tema di riforma tributaria del 1996 (L.662, comma 149, lettera h) attraverso l'*“attribuzione alle province e ai comuni della facoltà di prevedere per l'occupazione di aree appartenenti al demanio e al patrimonio indisponibile dei predetti enti il pagamento di un canone determinato nell'atto di concessione secondo una tariffa che tenga conto, oltre che delle esigenze del bilancio, del valore economico della disponibilità dell'area in relazione al tipo di attività per il cui esercizio l'occupazione è concessa, del sacrificio imposto alla collettività con la rinuncia all'uso pubblico dell'area stessa, e dell'aggravamento degli oneri di manutenzione derivante dall'occupazione del suolo e del sottosuolo”*. Un previsione (largamente ripresa nel conseguente Decreto legislativo 446/1997 art. 63) in cui ritroviamo riferimenti sia a generali esigenze di bilancio (tipiche delle

La natura plurima e composita di queste forme di entrata è testimoniata da quanto stabilisce, riguardo all'occupazione delle aree pubbliche, la legge delega in tema di riforma tributaria del 1996 (L.662, comma 149, lettera h) attraverso l'“*attribuzione alle province e ai comuni della facoltà di prevedere per l'occupazione di aree appartenenti al demanio e al patrimonio indisponibile dei predetti enti il pagamento di un canone determinato nell'atto di concessione secondo una tariffa che tenga conto, oltre che delle esigenze del bilancio, del valore economico della disponibilità dell'area in relazione al tipo di attività per il cui esercizio l'occupazione è concessa, del sacrificio imposto alla collettività con la rinuncia all'uso pubblico dell'area stessa, e dell'aggravamento degli oneri di manutenzione derivante dall'occupazione del suolo e del sottosuolo*”. Un previsione (largamente ripresa nel conseguente Decreto legislativo 446/1997 art. 63) in cui ritroviamo riferimenti sia a generali esigenze di bilancio (tipiche delle imposte), sia alla relazione con il tipo di attività per il cui esercizio l'occupazione è concessa (principio del beneficio), sia al sacrificio imposto alla collettività (esternalità negativa), sia all'aggravamento degli oneri di manutenzione (principio del contributo al costo).

La natura di tributi con (anche) una funzione “ambientale” è esplicitata dalla legge istitutiva dei due Canoni sulla pubblicità e

imposte), sia alla relazione con il tipo di attività per il cui esercizio l'occupazione è concessa (principio del beneficio), sia al sacrificio imposto alla collettività (esternalità negativa), sia all'aggravamento degli oneri di manutenzione (principio del contributo al costo).

sull'occupazione di spazi (D.Lgs 446/1997) che, nei principi generali da rispettare per la determinazione del CIMP da parte dei regolamenti comunali, fa esplicito riferimento (art. 62) *“all'individuazione della tipologia dei mezzi di effettuazione della pubblicità esterna che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente” e alla necessità di tener conto “delle caratteristiche urbanistiche delle diverse zone del territorio comunale e dell'impatto ambientale”*; e in quelli relativi al COSAP (art. 63) *“al sacrificio imposto alla collettività”*.

E' su scala locale, altresì, che si manifestano in maniera importante alcune tipologie di effetti ambientali esterni (inquinamento atmosferico locale, rumore, compromissione paesaggistica, incidentalità, impermeabilizzazione del suolo, etc), rendendo possibile, se non auspicabile, che l'esercizio dell'autonomia si espliciti anche influenzando, in questo caso attraverso la leva fiscale, componenti essenziali della qualità dei territori.

In tema di occupazione di spazi e aree pubbliche, ad esempio, già l'originale disciplina aveva previsto la possibilità per gli enti locali di manovrare le tariffe unitarie in maniera significativa (orientativamente entro margini del +50/+100% rispetto ai minimi, a seconda delle tipologie); libertà ulteriormente accentuata dall'istituzione nel 1997 del corrispondente canone sostitutivo (COSAP), che stabilisce, in termini di regolamentazione locale, solamente il rispetto di alcuni criteri generali. Ciò implica, tra le altre cose, che vengano meno i limiti vincolanti sul valore delle tariffe, e che sia demandata alla regolamentazione comunale, senza

ulteriori specifiche, la *“previsione di speciali agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare, per quelle aventi finalità politiche e istituzionali”*.

Un processo simile ha caratterizzato la trasformazione dell'imposta comunale sulla pubblicità in canone (CIMP), sebbene in questo caso la norma nazionale abbia poi compiuto alcuni passi a ritroso, soprattutto in tema di aliquote.

6) Il ruolo degli Enti Locali e la fiscalità ambientale.

Lo scenario di fondo è rappresentato dall'esperienza italiana, ove sia la riforma costituzionale del 2001, ed in particolare i già citati primi due commi dell'art. 119, sia la più recente legge-delega in materia di federalismo fiscale (L. 42/2009) hanno posto come obiettivo centrale per comuni, province, città metropolitane e regioni, quello del superamento della finanza derivata e della graduale sostituzione dei trasferimenti

con risorse proprie al fine di *“garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti”* (art. 1.1 legge-delega).

Due implicazioni operative appaiono su questo punto fondamentali.

La prima riguarda la sostituzione progressiva dei trasferimenti statali e regionali diretti al finanziamento delle spese generali con risorse fiscali locali. Si tratta del principio della cosiddetta *“fiscalizzazione”* dei trasferimenti, previsto dall'art. 11 della legge-delega, che determina la necessità di individuare fonti di gettito per circa 13 miliardi di euro per i Comuni delle Regioni a statuto

ordinario e 15 miliardi su scala nazionale complessiva per sostituire i trasferimenti statali; a cui vanno aggiunti i 6 miliardi (Regioni a statuto ordinario) e circa 11 (totale nazionale) per quanto riguarda la soppressione dei trasferimenti di provenienza regionale²⁶.

La seconda riguarda la necessità di garantire che i Comuni, non solo siano destinatari delle risorse, ma abbiano margini per manovrare, almeno entro certi termini, gli strumenti d'entrata, ed in particolar modo le aliquote, al fine di garantire un adeguato livello di flessibilità ed adattabilità alle specificità e preferenze locali.

La valorizzazione della correlazione, nella sua accezione più generale, ha importanti implicazioni sia per quanto riguarda la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa dagli enti, sia per quella tra soggetti tassati e soggetti beneficiari. Da primo punto di vista, si afferma, attraverso il cosiddetto principio di continenza, l'idea per cui l'oggetto del tributo locale debba rientrare in una materia-campo di disciplina nel quale l'ente abbia competenza e responsabilità d'intervento.

Dal secondo, si pone il problema di fare in modo che (principio di equivalenza fiscale) i cittadini che beneficiano di un bene pubblico locale siano nella maniera massima possibile gli stessi che decidono circa la sua fornitura (elettori) e che ne sopportano il costo (contribuenti). Ciò porta a limitare il più possibile gli effetti di "traboccamento fiscale", che possono aversi sia quando si prediligano presupposti fiscali poco o per nulla legati alla fruizione dei servizi forniti localmente (esportazione fiscale), sia nei casi in

²⁶ Dati IFEL 2010

cui un ente fornisce servizi con effettive ricadute positive su certi imponibili, ma il gettito proveniente dai medesimi viene acquisito altrove (onere dei non residenti).

L'imposizione ambientale è presa in considerazione in maniera crescente non solo per la sua funzione regolatoria, ma anche come importante strumento fiscale, non necessariamente a destinazione vincolata. Una valutazione che, come è ovvio, tende ad essere accentuata quanto più l'importanza quantitativa del gettito ottenuto diventa rilevante.

E' sulla base di queste considerazioni che ha preso piede il concetto di riforme fiscali ambientali, caratterizzato proprio per l'enfasi attribuita, accanto al tema classico della correzione delle esternalità, alle implicazioni macro-economiche di un maggior ricorso all'imposizione ambientale, con particolare riferimento ai benefici (il cosiddetto doppio dividendo) ottenibili dall'utilizzo delle entrate.

La seconda, è che il generalizzato richiamo al rilancio dell'autonomia fiscale degli enti locali incontra notevoli difficoltà nel reperire fonti di finanziamento autenticamente proprie sul territorio che rispondano a criteri di ottimalità, rendendo necessario e stimolante esplorare e approfondire nuove opportunità.

La terza è che in maniera crescente gli enti locali acquisiscono prerogative importanti in tema di trasformazioni del territorio, pianificazione, mobilità, qualità della vita, monitoraggio e riduzione dell'inquinamento, etc., ovvero, in termini generali, di gestione e valorizzazione ambientale.

Se, quindi, le tasse verdi divengono uno degli strumenti che possono portare a una maggiore responsabilizzazione fiscale dei governi locali, il tema del doppio dividendo si arricchisce di un ulteriore elemento, rappresentato dai benefici che tipicamente l'analisi economica associa a sistemi caratterizzati da uno stretto legame tra responsabilità di spesa e relative forme di finanziamento (trasparenza e visibilità, migliore adeguamento alle preferenze, prevenzione di fenomeni di illusione fiscale, maggiore legittimazione dei governanti, etc).

In riferimento al quale si condivide appieno l'idea per altro esplicitata ripetutamente dalla Consulta, che l'ambiente acquisisca una valenza trasversale sia nelle politiche settoriali che in quelle territoriali, dovendo divenirne un aspetto pervasivo e intrinseco. Se allo Stato, e in alcuni casi al livello comunitario, è ragionevolmente attribuito il compito di fissare standard minimi e principi di riferimento, è al livello inferiore che le politiche attuative e "per andare oltre" trovano necessariamente riscontro e attuazione.

Inefficiente risulterà la tassazione locale di attività concentrate sul territorio (cave, discariche, derivazioni idriche, grandi impianti, etc.), ma con benefici diffusi, visto che in questo caso la forte incidenza sui non residenti porterebbe a livelli eccessivi di esportazione fiscale e ad un incentivo implicito ad aumentare oltre misura i prelievi unitari. Per lo stesso motivo, la loro collocazione a livello locale genererebbe gettiti fortemente sperequati sul territorio,

con conseguenti tensioni e problematiche relative alla loro ripartizione e redistribuzione²⁷.

Potrebbero ad esempio essere previsti tributi di carattere regolatorio sull'uso del suolo, sulla congestione, sull'inquinamento acustico o sull'intromissione paesaggistica.

Un interesse maggiore dal punto di vista del decentramento fiscale assumono alcune forme impositive di natura acausale, comunemente utilizzate in maniera primaria per il reperimento di gettito, che hanno però anche non trascurabili effetti di regolazione ambientale, che potrebbero essere ulteriormente accentuati da una loro diversa articolazione e strutturazione. Il riferimento specifico, nel caso della finanza comunale, è a due principali tipologie di tributi:

le accise sulle utenze energetiche finali (elettricità e gas);

le imposte di possesso sui veicoli.

Entrambe le tipologie (consumi energetici finali e possesso veicoli) mostrano importanti elementi di contatto con il principio del beneficio e della correlazione, anche se sinora la valorizzazione in tal senso nell'ambito della finanza comunale è stata praticamente nulla. Nel caso delle auto, infatti, alla forte incidenza del traffico

²⁷ Il caso dell'Ecopass milanese che, incidendo solamente sui mezzi più inquinanti, ha registrato tra il 2008 e il 2009 una riduzione di circa il 20% dei veicoli in entrata soggetti al pagamento, con una corrispondente contrazione delle entrate lorde da circa 12 milioni di euro a 10.1

Non è inoltre da escludere, come testimoniato dal caso dell'Ecopass milanese, che su forme di impatti che incidono su scala territoriale circoscritta, e senza eccessivi problemi di esportazione fiscale, la normativa nazionale e, ancor più, regionale, introduca nuove forme di prelievo, con margini di manovra a livello locale.

veicolare sui costi e servizi delle città (infrastrutture, parcheggi, viabilità, inquinamento, congestione, etc.) non corrisponde un'adeguata "presa" da parte del livello comunale sulle basi imponibili più direttamente collegabili a tali costi. Anche per quanto riguarda i prelievi energetici, pur essendo innegabile il legame con presenze e atti di consumo (non solo energetici) sul territorio, anche da parte di fruitori non residenti (pendolari, utenti di attività commerciali, ospiti, domiciliati, etc.), la loro destinazione al livello comunale è stata sinora limitata e priva di autonomia di manovra.

Il coinvolgimento del livello locale nella tassazione dei consumi energetici finali e dei veicoli risulta inoltre coerente con l'idea di una politica ambientale multi-livello, in cui la definizione di obiettivi e target minimi in ambito nazionale e sovranazionale sia poi accompagnata da azioni sinergiche da parte di tutte le amministrazioni coinvolte. Nel caso specifico delle politiche per la mobilità e per la gestione della domanda energetica, il ruolo dei Comuni è talmente rilevante, soprattutto per influenzare i comportamenti individuali e le scelte decentrate sul territorio, da rendere auspicabile che la leva fiscale diventi uno degli strumenti d'intervento anche a livello locale, con il non trascurabile effetto di garantire risorse aggiuntive all'effettuazione di politiche attive sul versante della spesa (ad esempio nel campo del trasporto collettivo o del rinnovo del parco edilizio). In tale direzione, è ipotizzabile in futuro, in particolar modo nel caso dei veicoli, una maggiore articolazione del tributo che, rispettando i criteri minimi stabiliti

dalla norma nazionale, porti ad accentuare i caratteri pigouviani in termini di penalizzazione dei mezzi più inquinanti e/o ingombranti.

A risultati importanti si può arrivare anche con interventi di compensazione effettuati attraverso l'utilizzo delle entrate ottenute, abbattendo la tassazione del reddito per le classi di reddito minori (Jacobsen e al., 2003) o re-distribuendo le entrate in somma fissa (Combet e. al., 2010).

Nei Paesi Bassi, ad esempio, l'introduzione e progressivo incremento della “*energy regulatory tax*” sui consumi finali di metano ed elettricità (1996) è stata accompagnata da un abbattimento dell'imposta sul reddito personale per i primi scaglioni; una combinazione analoga è stata adottata anche nella riforma fiscale verde danese (OECD, 2006). Da non trascurare infine come elementi di progressività (o minore regressività) possono essere ottenuti sul versante delle spese, privilegiando interventi che vadano a vantaggio soprattutto delle categorie più deboli (ad esempio con il potenziamento del trasporto collettivo) o rendendo solamente queste ultime elegibili per gli interventi finanziati (come nel *Warm Front* statunitense che finanzia interventi di efficientamento energetico presso le famiglie a basso reddito).

Certamente, un maggior uso della leva fiscale, insieme con altre politiche d'intervento e un progressivo effetto saturazione, potranno portare ad una stabilizzazione o anche inversione di tendenza dei trend sinora sperimentati, ma l'estensione delle basi imponibili di partenza è consistente e garantisce margini di manovra notevoli. I

marginari sono confermati dal riferimento specifico alla realtà italiana, ove, solo con lo spostamento in periferia dei tributi attualmente applicati a livello statale e regionale (componente nazionale dell'accisa sull'energia elettrica, accisa nazionale e regionale sul gas metano, tasse automobilistiche regionali), si garantirebbero circa 10 miliardi di € di nuove entrate.

Da non trascurare è inoltre il fatto che, per la parte relativa alla perequazione delle capacità fiscali, che nel caso italiano riguarda le spese che vanno oltre a quelle fondamentali (minime), ulteriori elementi di flessibilità e sperimentazione potrebbero essere ottenuti:

Adottando una perequazione solo parziale, ovvero limitando la differenza tra le capacità fiscali che viene compensata dal trasferimento. Ciò sarebbe giustificato dal fatto che i tributi in questione, come già argomentato, hanno una componente non trascurabile di *benefit-tax*, ed è quindi ragionevole ritenere che gli enti che hanno maggiori basi imponibili sul proprio territorio, espressione (anche) di maggiori bisogni e servizi da fornire, mantengano un differenziale positivo in termini di risorse fiscali.

Incentivando lo sforzo fiscale proprio dell'ente ricevente, ovvero garantendo maggiori trasferimenti agli enti che, a parità di differenziale di basi imponibili, applichino aliquote proprie maggiori. Tale incentivo risulterebbe giustificabile dal fatto che l'incremento delle aliquote sarebbe espressione, in questo caso, non solo di una maggiore pressione fiscale, ma anche di un maggiore sforzo locale verso obiettivi che assumono valenza nazionale

(efficienza energetica, politiche contro il cambiamento climatico, gestione della mobilità e del territorio, etc.).

Prevedendo la possibilità che il maggiore sforzo fiscale locale sui tributi propri ambientali possa divenire strumento per ridurre le aliquote applicate sugli altri tributi propri derivati (imposta immobiliare, compartecipazione e addizionali Irpef e/o Iva, etc.), eventualmente anche al di sotto degli standard prefissati per coprire le funzioni fondamentali, configurando così una vera e propria riforma fiscale verde a livello locale.

Si tratta di un insieme potenzialmente vasto ed eterogeneo di strumenti d'entrata, riconducibili nel complesso alla logica della compensazione/pagamento/concorso per i benefici ottenuti o per i costi generati sul territorio dai soggetti contribuenti. Tra essi il riferimento principale (ma non necessariamente esaustivo) può essere fatto a:

- 1) Tributi sulla mobilità (*road e parking pricing*)
- 2) Imposte/canoni su occupazione spazi, decoro urbano, paesaggio (etc.)
- 3) Contributi di costruzione e altre forme di tributi legati all'uso del suolo
- 4) Tributi sul turismo.

Nell'ambito di un processo di decentramento fiscale, in cui un ruolo di rilievo sia già assegnato a tributi di carattere generale (derivato), tesi a garantire la copertura di un paniere base di spese e a rendere realizzabile la perequazione orizzontale, le entrate di natura para-commutativa possono contribuire in maniera chiave ad

assicurare margini di flessibilità sul territorio, nell'ottica di ricercare un (non semplice) equilibrio tra esigenze di uniformità e differenziazione.

La peraltro già consolidata, maggiore autonomia di manovra e disciplina accordata ai Comuni nella loro gestione diviene in questa prospettiva un'interessante occasione per garantire flessibilità e sperimentazione locale, senza tuttavia disconoscere che una delega completamente in bianco può rivelarsi eccessiva e foriera di alcune distorsioni.

In questa direzione, è importante che la legge nazionale e, forse ancor più, quella regionale, possano garantire, come Buratti ha già sostenuto *“una regolamentazione di queste forme di prelievo, che limiti gli eccessi e introduca un minimo di razionalità”*. In via del tutto indicativa, alcuni obiettivi futuri di tale disciplina sono qui di seguito sintetizzati.

In primo luogo, è da vedersi favorevolmente la possibilità di accentuare la componente pigouviana/disincentivante, in modo che il loro effetto ambientale risulti consapevolmente valorizzato rispetto al presente. Possono ad esempio essere immaginate: differenziazioni nei prelievi unitari sulla mobilità, che penalizzino i mezzi più inquinanti e/o ingombranti, o gli orari e le zone più congestionate; articolazioni dei tributi sull'occupazione di spazi e la pubblicità in grado di cogliere il diverso impatto provocato sull'ambiente urbano (modalità utilizzate, ingombro, reversibilità, etc); una maggiore penalizzazione dell'occupazione di nuovo suolo,

anche a seconda del tipo di suolo occupato, nel caso del contributo di costruzione.

Un secondo elemento da curare riguarda la corretta articolazione territoriale delle responsabilità nella gestione dei tributi. In molti dei casi considerati, infatti, diventa fondamentale che venga adottata un'ottica di area vasta, in grado di cogliere la natura prevalente delle tematiche (bacini della mobilità, bacini turistici, mercato immobiliare locale, etc.) e di evitare effetti distorsivi e controproducenti (competizione fiscale, *sprawl* urbano, eccessiva esportazione fiscale, etc). Non è auspicabile, ad esempio, che i contributi di soggiorno o i contributi di costruzione mostrino eccessive discontinuità tra la città centrale e i paesi vicini, visto che ciò porterebbe ad incentivare città più diffuse, maggiori costi dei servizi e maggiore mobilità e dipendenza dai mezzi motorizzati.

Va inoltre garantito un maggior coordinamento sia tra i diversi tributi con effetti ambientali, sia, più in generale, con gli altri strumenti di gettito gestiti a livello locale. Se, ad esempio, gli automobilisti residenti contribuiscono già al bilancio metropolitano con una tassa di possesso, sarà ragionevole che paghino in maniera ridotta (anche sensibilmente) le altre forme di tributi sulla mobilità, che andranno viceversa a carico prevalentemente dei non residenti.

7) I nuovi profili della tutela ambientale: l'inquinamento

luminoso.

L'inquinamento luminoso costituisce l'ultima frontiera nel panorama degli inquinamenti ambientali e la sua disciplina a fini di prevenzione e riduzione è frutto prevalente della costruzione del legislatore regionale anziché di quello nazionale. L'inquinamento luminoso può essere definito come l'alterazione dei livelli naturali di luce presenti nell'ambiente notturno, per effetto dell'emissione di luce artificiale generata da impianti di illuminazione pubblici. L'eccesso di illuminazione artificiale nelle ore notturne produce un significativo impatto nei confronti degli esseri viventi. Dal punto di vista energetico la luce dispersa in direzione della volta celeste costituisce una diseconomia che potrebbe essere ridotta mediante una localizzazione razionale degli impianti di illuminazione ed una più accorta selezione del tipo di lampade da impiegare e della loro schermatura, che ottimizzi l'illuminazione degli oggetti interessati. La normativa tecnica elaborata da organismi comunitari (CEN) e nazionali (UNI), in attuazione di apposite direttive europee, si propone di armonizzare il mercato comune delineando i requisiti fotometrici ed illuminotecnici di macchine, apparecchiature, lampade di ogni genere, impianti, luoghi di lavoro, strade ed autostrade, gallerie, assicurando al contempo la sicurezza ed evitando la dispersione inutile della luce artificiale generata.

Già dal 1992 l'Unesco aveva dichiarato il cielo notturno "patrimonio dell'umanità", richiamando l'attenzione della comunità internazionale e dei singoli Stati sulla necessità di

adottare specifiche misure di salvaguardia. In Italia, alcuni progetti di legge sono stati presentati in Parlamento nelle precedenti legislature, ma nessuno di essi è stato approvato.

La più antica è la legge 1260/1942, che prevede l'istituzione di una fascia di rispetto intorno all'Osservatorio astronomico del Tuscolo (ora di Monte Porzio Catone), con perimetro delineato in allegato alla legge.

Il vincolo di servitù che si costituisce per effetto della fascia di rispetto è indennizzabile a richiesta dell'interessato, mentre le eventuali sanzioni amministrative sono irrogate dal Ministero della ricerca scientifica (all'epoca, dell'educazione nazionale) che può ricevere anche le oblazioni.

La più recente legge 394/1991 sulla tutela delle aree naturali assegna al regolamento del parco nazionale la funzione di disciplinare le attività consentite all'interno del territorio protetto, prevedendo l'introduzione di prescrizioni tese a fissare limiti alle emissioni luminose, "nell'ambito della legislazione in materia" (art.11, lett. f).

Funzione obiettivo comune a tutte le leggi regionali è la prevenzione, la riduzione ed il controllo dell'inquinamento luminoso. Le Regioni hanno impiegato differenti formule combinatorie delle finalità assegnate alle proprie leggi. Gran parte delle Regioni hanno fondato la disciplina dell'inquinamento luminoso sulla materia "energia", nella specie della riduzione o della razionalizzazione dei consumi energetici derivanti da tale effetto (Emilia-Romagna, Friuli,

Lazio, Liguria, Marche, Piemonte, Sardegna, Sicilia, Trentino), anche nella prospettiva dell'attuazione del protocollo di Kyoto (Veneto), e del corretto e razionale uso dell'energia (Lombardia), a volte richiamando a presupposto il vetusto Piano energetico nazionale (PEN 1988) e le altrettanto datate leggi 9 e 10 del 1991 per la sua attuazione.

La molteplicità (ed anche l'eterogeneità) delle finalità individuate dai legislatori regionali rende più complessa la valutazione della base giuridica che possa giustificare le scelte e più problematico il giudizio sulla loro compatibilità con il sistema costituzionale delineato dal nuovo art. 117 Cost.

La maggior parte delle Regioni affida ai consolidati strumenti comunali di rilevanza urbanistica ed edilizia (zonizzazioni, regolamenti edilizi, autorizzazioni all'installazione o alla gestione degli impianti di illuminazione artificiale) il compito di tradurre in disposizioni cogenti le anzidette finalità di carattere generale.

È noto che la giurisprudenza costituzionale ha corretto l'impostazione originaria che vedeva nella novella dell'art. 117 una sostanziale continuità con il sistema ordinamentale previgente in tema di "tutela dell'ambiente", negando rilevanza innovativa alla riserva di potestà legislativa allo Stato e legittimando ogni sorta di "scorreria" regionale nel terreno della normativa ambientale, vuoi contestando la stessa esistenza di una "materia" ambientale, vuoi riconoscendo alle Regioni la potestà di adottare specifiche norme innovative ambientali, in quanto più restrittive dell'ordinamento settoriale nazionale, vuoi

sottolineando la piena autonomia regionale nell'esercizio delle funzioni legislative nelle materie di competenza concorrente o residuale.

Alle Regioni spetta, tuttavia, la facoltà di avvalersi delle loro competenze legislative nelle materie di potestà legislativa "concorrente" per adeguare alle richieste delle popolazioni interessate ed alle peculiarità del territorio le misure di tutela, che possono includere anche disposizioni aventi finalità ambientali (come può avvenire in materia urbanistica, energia, sanità), sempre che risultino conformi ai principi fondamentali che regolano la materia di specie.

La Corte Costituzionale è intervenuta in tema di inquinamento luminoso in una sola occasione, in relazione alla legge della Regione Marche 10/2002 (sentenza n. 112/2004). Il Governo aveva censurato un gruppo di disposizioni della legge che attribuivano alla Regione la competenza ad adottare un regolamento di riduzione e prevenzione dell'inquinamento luminoso che avrebbe dovuto definire i requisiti tecnici per la progettazione, l'installazione e la gestione degli impianti di illuminazione esterna, tanto pubblici che privati, ritenendo che tale iniziativa normativa avrebbe realizzato una restrizione della circolazione delle merci nel mercato comune europeo in violazione dell'art. 117, comma 1, della Costituzione.

In secondo luogo, le disposizioni della legge regionale sarebbero risultate lesive della riserva legislativa statale in materia di tutela dell'ambiente (art. 117, comma 2, lett. s),

nonché in tema di determinazione dei principi fondamentali in materia di energia elettrica (ai sensi dell'art. 117, comma 3).

Tuttavia, in prossimità dell'udienza pubblica, l'avvocatura erariale limitava la materia del contendere ad un profilo marginale della legge (in tema di poteri attribuiti al commissario civico per la sostituzione dei Comuni inadempienti), abbandonando le altre censure. La relazione ministeriale allegata alla delibera del

Consiglio dei Ministri per la proposizione del ricorso non comprendeva le censure di carattere generale sopra menzionate, onde l'avvocatura evitò su di esse una pronuncia di inammissibilità, ma privava l'ordinamento di una valutazione costituzionale, che rimane tuttora ineludibile, per le ragioni dianzi accennate.

L'inquinamento luminoso è stato definito in quasi tutte le leggi regionali come: "ogni forma di irradiazione di luce artificiale che si disperde al di fuori delle aree cui essa è funzionalmente dedicata, e, in particolare, oltre il piano dell'orizzonte". Ed infatti, questa definizione è stata usata da Emilia Romagna, Marche, Veneto, Lombardia, Abruzzo, Marche, Trentino e Friuli, solo con qualche variazione di nessun rilievo precettivo.

La soglia di tollerabilità della dispersione luminosa sembra individuata in modo generico se non ambiguo, tanto che alcune Regioni hanno precisato il significato, vuoi facendo riferimento alla luce artificiale rivolta direttamente o indirettamente verso la

volta celeste (Lazio), vuoi codificandone una dettagliata definizione tecnica (Abruzzo).

Concludendo quindi, il problema del controllo dell'inquinamento luminoso, è esigenza culturale dei nostri tempi, nei quali i risultati dell'applicazione della tecnologia rischiano di essere eccessivi rispetto alla loro funzionalità.

8) La tutela ambientale e la Pubblica Amministrazione: il GPP

Il green public procurement (GPP) è lo strumento che serve a “rendere verdi” gli acquisti pubblici adottando criteri ambientali nelle procedure d'acquisto degli enti locali e della Pubblica Amministrazione, permettendo così di sostituire i prodotti e i servizi esistenti con altri a minore impatto sull'ambiente capaci di:

- 1) Ridurre il prelievo delle risorse naturali;
- 2) Sostituire le fonti energetiche non rinnovabili con quelle rinnovabili;
- 3) Ridurre la produzione di rifiuti, le emissioni inquinanti, i pericoli ed i rischi ambientali.

L'art. 6 della versione consolidata del Trattato che istituisce la Comunità Europea (G.U.C.E. C 325 del 24.12.2002) afferma che “le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche ed azioni comunitarie di cui all'art. 3, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile”.

Tra gli strumenti indicati nella Comunicazione della Commissione Europea sulla Politica Integrata di Prodotto, CMO 2003/302, per

migliorare le performances ambientali dei beni e dei servizi, occupa un ruolo importante il cosiddetto Green Procurement (GPP). Con questo termine si fa riferimento ad un sistema di acquisti di prodotti e servizi ambientalmente preferibili, ossia di prodotti e/o servizi che hanno un impatto ridotto sull'ambiente e sulla salute umana.

9)La Corte Costituzionale ed il lavoro di interpretazione della legislazione ambientale.

L'intervento della Corte Costituzionale in materia ambientale è molto frequente, vuoi per la difficile interpretazione delle competenze Stato Regioni, dopo la modifica costituzionale del 2001, vuoi per la spigolosità della materia, che molto spesso attira le attenzioni anche del legislatore europeo, in un processo di unificazione sempre aperto, che nella realtà crea non pochi problemi all'interprete come all'operatore pratico.

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 280 del 28 ottobre 2011, nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 16 della legge della Regione Piemonte 2 maggio 1986 n. 18 (Prime norme per la disciplina dello smaltimento dei rifiuti, in attuazione del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915), promosso dalla Corte di cassazione nel procedimento vertente tra la s.r.l. Servizi Industriali e il Comune di Orbassano, rappresenta

sicuramente una delle più recenti pronunce in merito ai tributi ambientali²⁸.

Con le sentenze n. 246, n. 238 e n. 141 del 2009; n. 335 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006; n. 73 del 2005, la Corte Costituzionale ha già chiarito che per considerare un'entrata come tributaria occorrono due condizioni: a) la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti; b) il collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

Ebbene la Corte Costituzionale nella sentenza osserva che: “... *il contributo - diversamente da quanto sostenuto dalla difesa della Regione - non costituisce remunerazione né dell'uso in generale di beni collettivi comunali, come il territorio e l'ambiente, né di servizi necessari per la gestione o la funzionalità dell'impianto forniti dal Comune. Quanto all'uso del territorio e dell'ambiente, esso non può costituire una controprestazione del contributo, perché il Comune ha il potere di disporre non dei suddetti beni collettivi nel loro*

²⁸ Ed infatti, nel giudizio che ha dato luogo alla citata sentenza, la disposizione denunciata peraltro abrogata dall'art. 45, comma 5, della legge della Regione Piemonte 13 aprile 1995, n. 59 (Norme per la riduzione, il riutilizzo e lo smaltimento dei rifiuti), ma applicabile *ratione temporis* alla fattispecie oggetto del giudizio principale - stabilisce che: a) «I soggetti gestori di impianti di innocuizzazione e di eliminazione e di discariche di rifiuti urbani, assimilabili agli urbani, speciali fatta esclusione per gli inerti e tossici e nocivi, nonché i soggetti gestori di impianti di stoccaggio provvisorio dei rifiuti tossici e nocivi per conto terzi, sono tenuti a corrispondere dal momento dell'attivazione, se nuova attività, e a partire dal 31 luglio 1986 se attività esistente, al Comune sede di impianto di innocuizzazione e di eliminazione o di discarica, un contributo annuo pari a lire 2 e al Comune sede di impianto di stoccaggio provvisorio un contributo annuo pari a lire 1 per ogni chilogrammo di rifiuti rispettivamente innocuizzati, eliminati, collocati in discarica o stoccati nell'anno precedente» [primo comma]; b) «La misura del contributo è sottoposta ogni 3 anni a rivalutazione secondo l'indice ISTAT del costo della vita» [secondo comma]; c) «Le somme introitate devono essere destinate ad interventi finalizzati alla conservazione e valorizzazione della natura e dell'ambiente» [terzo comma].

complesso (rispetto ai quali si configura come ente esponenziale degli interessi pubblici ad essi afferenti), ma solo dei singoli beni che fanno parte del suo demanio o patrimonio (sentenza n. 141 del 2009). Quanto alla fornitura di servizi, essa non può integrare, nella specie, una controprestazione del contributo, perché il pagamento di questo non è correlato alla fruizione di alcuno specifico servizio da parte del gestore dell'impianto. In particolare, il contributo non può considerarsi remunerazione dell'atto amministrativo regionale di approvazione dei siti idonei allo smaltimento dei rifiuti, perché tale atto: a) proviene non dal Comune, ma dalla Regione (cioè da un soggetto che non è destinatario del pagamento del contributo); b) prescinde dall'effettivo funzionamento degli impianti di smaltimento la cui gestione è il presupposto del contributo; c) costituisce l'esito di un autonomo procedimento amministrativo non collegato in alcun modo alla corresponsione del contributo medesimo. Oltre a ciò, va osservato che nella normativa denunciata è previsto solo che le somme introitate «devono essere destinate ad interventi finalizzati alla conservazione e valorizzazione della natura e dell'ambiente» (art. 16, comma 3, della legge reg. n. 18 del 1986) e non che dette somme siano dirette a sostenere lo specifico costo rappresentato dalle eventuali misure di prevenzione e di ripristino ambientale connesse alla gestione del singolo impianto; materia ora compiutamente regolata dal Titolo II della Parte sesta del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale)...”.

Da quanto sopra deriva che la prestazione "contributiva" in esame, rispondendo alle indicate caratteristiche essenziali del tributo, ha la natura fiscale ad essa riconosciuta dalla Corte rimettente. In particolare, il prelievo previsto dal censurato art. 16 della legge reg. n. 18 del 1986 costituisce un tributo di scopo. La potestà legislativa tributaria regionale (sentenze n. 355 del 1998; n. 295 del 1993; n. 294 del 1990; n. 214 e n. 204 del 1987; n. 272 e n. 271 del 1986) che costituisce un aspetto dell'autonomia finanziaria garantita alle Regioni non può essere legittimamente esercitata in mancanza di una previa disposizione di legge statale che definisca, quanto meno, gli elementi essenziali del tributo. In base a tale disposizione la potestà normativa regionale si configura, perciò, come meramente attuativa delle leggi statali.

La Corte Costituzionale con la citata sentenza ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 16 della legge della Regione Piemonte n. 18 del 2 maggio 1986 in quanto, non è rinvenibile alcuna disposizione di legge statale che abbia attribuito alla Regione Piemonte la suddetta potestà normativa di attuazione con riferimento al denunciato prelievo tributario.

Ed ancora sempre la Corte Costituzionale, ha ammesso che le funzioni amministrative, inizialmente conferite alla Regione, possano essere attribuite agli enti locali (sentenze n. 259 del 2004 e n. 214 del 2005, in materia ambientale), ma è l'impronta unitaria

della pianificazione paesaggistica che è assunta a valore imprescindibile, non derogabile dal legislatore regionale in quanto espressione di un intervento teso a stabilire una metodologia uniforme nel rispetto della legislazione di tutela dei beni culturali e paesaggistici sull'intero territorio nazionale: il paesaggio va, cioè, rispettato come valore primario, attraverso un indirizzo unitario che superi la pluralità degli interventi delle amministrazioni locali.

Ormai univoca è l'interpretazione della Corte Costituzionale nell'intendere l'ambiente come una materia trasversale, e pertanto è il legislatore statale ad avere una via preferenziale nella legislazione ambientale e dunque per alcuni aspetti tributaria – ambientale.

Una parte autorevole della dottrina in tema di decentramento fiscale ha sostenuto, in maniera del tutto condivisibile, che l'espressa attribuzione agli enti locali di un'autonomia di entrata e di spesa e del potere di stabilire e applicare tributi propri dovrebbe consentire agli stessi enti un margine di discrezionalità e di autonomia maggiore di quello permesso dal precedente sistema costituzionale.

Il processo attuativo ha tuttavia scontato una significativa difficoltà nell'individuare basi imponibili adeguate e condivise su cui fondare l'autonomia d'entrata, così che i margini di libertà nel manovrare le proprie risorse fiscali sono rimasti limitati e hanno, al contrario, dovuto subire un sostanziale ridimensionamento nell'arco dell'ultimo quinquennio, alimentato anche da interventi ad hoc e di natura congiunturale da parte del governo centrale.

Le imposte ambientali, infatti, possono garantire, in modo trasparente e automatico, risorse per compensare le collettività

locali ove sono collocati impianti e attività ad alto impatto potenziale (imposte pigouviane e incentivanti); possono contribuire, ove applicate su basi imponibili ampie e relativamente stabili, a coprire la parte fondamentale delle funzioni attribuite a Comuni e aree metropolitane (imposte con prevalente funzione fiscale); possono, infine, garantire flessibilità e capacità di adattamento alle specificità locali, valorizzando il legame tra le entrate ottenute e i costi e benefici dei servizi resi alla collettività (tributi con carattere para-commutativo). Intraprendere la via di riforme fiscali verdi a livello locale emerge quindi come opportunità da non sottovalutare, soprattutto all'interno di processi ove si voglia effettivamente attribuire un consistente grado di autonomia in ambito comunale e metropolitano.

Ai tributi ambientali non va dato un ruolo risolutivo e taumaturgico. Vanno piuttosto letti nell'ambito di un articolato e ben congeniato *mix* di strumenti, ove le caratteristiche e criticità specifiche possono completarsi e compensarsi reciprocamente.

Per raddrizzare l'albero storto della metafora utilizzata dalla relazione governativa sul federalismo fiscale del giugno 2010, appare necessario accettare dei compromessi tra i potenziali *trade-off*, facendo affidamento su di una molteplicità di opzioni, all'interno delle quali i tributi ambientali possono acquisire un loro spazio.

In secondo luogo, l'opportunità di portare avanti con successo un percorso di riforma fiscale verde della finanza comunale richiede scelte coerenti e funzionali da parte dei livelli di governo superiore.

In tal senso, lo Stato e le Regioni dovrebbero lasciare adeguati margini all'azione decentrata, riducendo la propria presa in maniera corrispondente ai trasferimenti soppressi. Questo requisito di neutralità-fiscale verticale, perseguibile sia attraverso la riduzione delle imposte tradizionali, sia delle già esistenti forme di imposizione ambientale, darebbe la possibilità agli enti locali di scegliere liberamente la propria combinazione servizi-tributi, senza essere soggetti all'onere politico di incrementare la pressione fiscale per ottenere il medesimo livello di servizi; mentre, congiuntamente, aumenterebbe la possibilità di mitigare le criticità, ad esempio in termini di impatti redistributivi, legate al ricorso ad alcune forme di imposizione ambientale. Senza questo passo indietro dei governi sovraordinati, le nuove imposte locali (anche ambientali) risulteranno aggiuntive e, necessariamente, malamente percepite.

In terzo luogo, va ribadito che il maggior spazio di manovra assegnabile ai governi locali nel campo dei tributi con effetti ambientali deve essere opportunamente coordinato dalla disciplina di livello superiore, visto che l'attribuzione di una delega in bianco può essere alla base di rilevanti criticità: esternalità fiscali, eccessiva esportazione fiscale, competizione, incentivi perversi sui decisori dal punto di vista intertemporale, etc.

Il corretto *tax design*, comprensivo anche di una razionale collocazione spaziale dei tributi, rappresenta un requisito chiave al fine di limitare le distorsioni e valorizzare al massimo le potenzialità future.

Il caso italiano evidenzia come, allo stato attuale, il tema dell'imposizione ambientale all'interno della finanza locale non sia sviluppato in maniera sufficientemente consapevole e approfondita. Da una parte, i comuni sono quasi del tutto esclusi dalle basi imponibili che garantiscono importanti potenzialità di gettito (auto ed energia), anche se alcuni di questi (principalmente quelli gravanti sui consumi energetici finali e sul possesso auto) presentano importanti punti di contatto con le indicazioni della teoria economica sui tributi locali. Dall'altra, fanno ricorso in maniera rilevante (e crescente) su una varia gamma di contributi e tributi latamente di scopo, il cui impatto in termini ambientali non è compiutamente riconosciuto e valorizzato. Una più consapevole riconsiderazione di entrambi questi aspetti può rappresentare un importante tassello verso una più efficace e meno estemporanea applicazione del paradigma federalista.

Lo studio oggetto del presente elaborato, muove dalla volontà di approfondire i possibili collegamenti tra due temi di finanza pubblica molto importanti in special modo nell'epoca attuale, e che sono quello della tassazione ambientale e quello del decentramento fiscale col fine di ricercarne e verificarne la possibilità di funzionamento in una univoca direzione, nel rispetto dei vincoli europei.

Ed ancora attenzione viene puntata anche riguardo ai possibili effetti sinergici e di mutuo rinforzo, tra federalismo e tassazione ambientale.

È appena il caso di ricordare che, all'autonomia finanziaria predicata per tutti i livelli di governo dall'art. 119, comma 1, Cost., corrisponde una differenziata potestà normativa: potestà legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, comma 2, lett. e), Cost., sul "sistema tributario e contabile dello Stato" e sulla "perequazione delle risorse finanziarie"); potestà concorrente regionale (art. 117, comma 3, Cost., sull'"armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"); potestà regolamentare degli enti locali (art. 117, comma 6, Cost.), sia pure entro i limiti indicati dalla giurisprudenza costituzionale, la quale ha negato che la disciplina del sistema tributario degli enti locali spetti alla potestà legislativa residuale delle regioni (cfr., ad esempio, sent. n. 296/2003).

Viene, di conseguenza, posta un'esigenza indefettibile di coordinamento da parte del legislatore, in quanto, in ragione della riserva di legge ex art. 23 Cost. - che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno le norme di "base" della prestazione.

Non si dimentichi, tra l'altro, il duplice vincolo costituzionale costituito, da un lato, dall'art. 119 Cost., che riferisce l'"armonia con la Costituzione" a tutti gli enti territoriali, affermando delle istanze di unità che dovrebbero essere considerate inderogabili anche da parte del legislatore regionale speciale, e, dall'altro, dall'art. 116, comma 3, Cost., che, nel prevedere la possibilità per le regioni a

statuto ordinario di acquisire forme e condizioni ulteriori di autonomia, ha individuato nell'art. 119 Cost. un limite espresso a tale processo. La disposizione costituzionale potrebbe quindi essere considerata come una sorta di limite ulteriore alla specialità, che, se integralmente applicata nella sua portata precettiva, potrebbe costituire già di per sé utile strumento per riportare sotto controllo la finanza delle regioni a statuto speciale, anche a prescindere dalla qualificazione della legge n. 42 come grande riforma economico-sociale.

D'altro canto, la stessa giurisprudenza costituzionale, prevalentemente richiamata a sostegno della specialità, sembrerebbe invece fornire anche argomenti in favore della sottoposizione degli enti dotati di autonomia particolare ai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Si pensi, soprattutto, a quelle pronunce che tendono ad estendere alle autonomie speciali la potestà legislativa statale in materia di coordinamento della finanza pubblica in riferimento ai controlli di gestione della Corte dei conti (sent. n. 267/2007) e ai controlli sulla gestione finanziaria degli enti locali (sent. n. 179/2007), o a quelle sentenze che consentono allo Stato di adottare disposizioni di coordinamento volte a modificare tributi anche determinando un minore gettito per le regioni, pur se dotate di autonomia particolare (cfr., ad esempio, sent. n. 155/2006).

In definitiva, nonostante l'avallo di talune forme di fiscalità "ultraprivilegiate" delle autonomie speciali, sulla base della distinzione tra principi fondamentali del coordinamento finanziario

e principi generali dell'ordinamento (sent. n. 102/2008), la Corte sembra comunque aprire significativi spiragli - anche sotto questo profilo non sufficientemente colti dal legislatore - per far valere le istanze generali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e i principi di perequazione e di solidarietà di cui all'art. 119 Cost.

Capitolo III

La politica ambientale nel quadro europeo

1) Cenni introduttivi

La riforma costituzionale del Titolo V, recependo una tendenza evolutiva già in atto nel Paese, ha ridefinito il quadro dei poteri e delle competenze istituzionali previsti nella originaria struttura regionalista, creando i presupposti per una maggiore autonomia finanziaria delle Regioni.

Il tratto critico saliente della Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, scritta ed approvata, com'è noto, sull'onda di motivazioni eminentemente politico-elettorali, è rappresentato dal fatto che questa, inserendosi nel corpo normativo precedente, denota tutti i limiti di una riforma che manca di "organicità" e che, pur nella dichiarata volontà politica dei suoi sostenitori, non presenta i decantati caratteri del "federalismo".

E' pur vero che qualsiasi riforma, tanto più se strutturale, necessita di un periodo di adattamento più o meno lungo, per far sì che i soggetti coinvolti si sintonizzino e si riallineino alle nuove regole ma, nel caso di specie, le segnalate difficoltà hanno prodotto un contenzioso notevole tra Stato, Regioni ed Enti locali che ha finito per intasare l'Organo Consultivo, il quale si trova a svolgere non più il ruolo di "vestale della Costituzione" ma bensì quello di "interprete" di una riforma cui, oggi, con molta probabilità, molti degli stessi promotori politici rinuncerebbero volentieri.

Il vero problema, sia consentito dire, è che, forse, l'attenzione politica ed il livello morale e culturale dei Padri Costituenti non trova più segno negli attuali parlamenti e, quindi, le riforme, anche quelle che dovrebbero tracciare un solco epocale, vengono “gettate nell'arena parlamentare” e trattate alla stregua di una legge di “somma urgenza”. Il timore, quindi, è che continuando a “rimaneggiare” la Carta Fondamentale – quella Carta che, grazie alla sua flessibilità, si è riusciti ad adattare fino ai giorni nostri, interpretandone evolutivamente l'impianto normativo ed i Principi - si correrà un serio rischio di derive secessionistiche.

Rispetto alla struttura dello Stato, poi, è evidente la forzatura politica di voler nominalisticamente attribuire all'attuale modello una lettura in chiave federalista, distorcendo il dettato della Carta Costituzionale che, invece, parla esclusivamente di Regioni. Un fenomeno che, a ben vedere, può individuare un tentativo di divisione equa del potere tra centro e periferia, ma che, nel contempo, può essere inteso anche come tentativo di isolamento di alcune aree territoriali e come creazione di centri di potere indipendenti non collegati tra di loro. Quel che realmente dovrebbe interessare è la capacità effettiva di un modello giuridico-funzionale in grado di superare la visione monolitica di un federalismo tutto politico che, invece di limitarsi a raccogliere e regolare le istanze che arrivano dal basso trasformandole in intese operative, tende a stravolgere i rapporti di rappresentanza democratica, delegando e/o ridistribuendo poteri, con evidenti effetti dirompenti sul modello funzionale di Stato.

In proposito, al momento, volendo continuare a parlare di ‘regionalismo’ e non cioè di ‘federalismo’ tenendo anche conto delle varie sentenze della Corte Costituzionale che hanno sancito un principio di “leale collaborazione” tra Stato-Regioni ed Enti Locali - ma anche, esattamente, quella esigenza di ‘armonizzazione’ e ‘coordinamento’ che la novella costituzionale ha sancito negli artt. 117 e 119 Cost. -, per definire l’intreccio istituzionale dei rapporti tra le varie componenti dello Stato, sembra più corretta la denominazione adottata da quella corrente dottrinale che parla di “relazioni intergovernative”.

D’altra parte, la conquista di nuovi “diritti sociali” è quasi sempre partita da istanze provenienti dal basso e, in questo senso, la salubrità dell’ambiente e tutto quanto ad essa collegato, dopo i diritti di libertà e alla salute, può senz’altro definirsi un “diritto di terza generazione”.

L’elemento di profonda novità che caratterizza il bene ambiente risiede nella necessità di coniugare la conservazione delle risorse naturali con l’uso sociale delle stesse e con la ricerca dello sviluppo compatibile del territorio non lontano dalle esigenze delle popolazioni insediate, secondo un nuovo modello culturale ed economico di gestione del territorio. In questo senso, la partecipazione avanzata del cittadino alla difesa del bene ambiente costituisce una ulteriore, fondamentale, tappa del processo dialettico tra pubblici poteri e privati, in cui i cittadini divengano sempre di più utenti e controllori di un servizio svolto nel loro esclusivo interesse.

Da questo punto di vista, le problematiche ambientali e del territorio vanno affrontate considerando i "valori" presenti nella Costituzione ed interpretandoli in funzione unificante, nel contesto di un bilanciamento reale tra più interessi tutelati.

Tutelare l'ambiente, in quanto bene comune, significa anche, evidentemente, tenere sotto controllo tutte le sue componenti e tra queste sono senz'altro da annoverare le fonti di energia: sia per le implicazioni legate alla ricerca di nuove fonti, sia per gli effetti generati dalla produzione e dal consumo umano.

Nella riforma costituzionale del Titolo V - i termini 'ambiente' ed 'ecosistema' hanno fatto la loro prima apparizione²⁹, venendo così a sanare una lacuna che, com'è noto, era stata colmata in via interpretativa dalla dottrina e dalla giurisprudenza -, l'ambiente, come oggetto di tutela, rientra in una competenza esclusiva dello Stato, mentre l'energia, stando ad una interpretazione semplicemente letterale, dovrebbe essere oggetto di una competenza concorrente. Questa lettura, nell'uno come nell'altro caso, risulta essere eccessivamente "rigida" e non integrata con le richiamate esigenze di un modello giuridico-funzionale. Pertanto, alla luce dei principi della "sussidiarietà", oggi costituzionalizzato, del "bilanciamento degli interessi" e della "leale collaborazione", si rende necessaria una lettura che, garantisca un sistema flessibile di

²⁹ Il nostro Costituente, avendo menzionato entrambi i suddetti termini, ha voluto accogliere, salomonicamente, tanto la nozione antropocentrica (ambiente), quanto quella ecocentrica (ecosistema).

governo dei rapporti ed un equilibrato riparto di competenze tra Stato, Regioni ed Enti locali.

Il Belgio, ad esempio, originariamente modellato su di una struttura unitaria dello Stato, è stato indotto dallo sviluppo di due identità nazionali – l'identità fiamminga e quella vallone – a realizzare un assetto federalista per risolvere una questione interna che creava problematiche sia dal punto di vista culturale/sociale, sia, soprattutto, dal punto di vista politico. Nel caso del Belgio, quindi, il federalismo sembra più il frutto di divisioni politico-culturali, piuttosto che un fattore di coesione e di cooperazione. In parte identico è il discorso in merito alla Spagna ed al suo processo di federalizzazione, avvenuto contestualmente alla fine della dittatura di Franco nel 1975, e attuato con la chiara intenzione di eliminare il conflitto che, ancora oggi, insanguina il territorio basco e, in minore misura, quello catalano e galiziano. Una scelta che rispecchia ed evidenzia la peculiare situazione del Belgio e della Spagna che, per motivi interni, hanno dovuto raggiungere un assetto federale di Stato, differenziandosi in un numero di comunità politiche separate e distinte. Discorso sostanzialmente analogo per la Svizzera che è nata come federazione ed ha visto l'affermazione di un sistema fortemente decentrato, per un lento processo di risoluzione dei conflitti interni caratterizzati dalle tensioni tra francofoni e germanofoni.

2) Il decentramento fiscale in Spagna: una prospettiva costituzionale.

In Spagna, lo Stato gestisce il 51,2% della spesa pubblica complessiva, gli Enti locali il 12,8% e le Regioni (Comunità Autonome) il 36%, pertanto, gran parte delle quote di autogoverno regionale fissate nel periodo costituente quale obiettivo ultimo dello sviluppo regionale, sono state portate a compimento.

A determinare la problematica del decentramento finanziario della Spagna sono state, in larga misura, le scelte attuate a suo tempo dai costituenti nell'ambito della Costituzione del 1978.

Si tratta di accorgimenti costituzionali che privilegiano l'autonomia sul versante delle spese piuttosto che su quello delle entrate, frutto probabilmente delle condizioni politiche ed economiche del momento.

La Costituzione spagnola basa, la finanza regionale sull'autonomia di spesa, a sua volta poggiata su tre principi fondamentali: uguaglianza, solidarietà interregionale e coordinamento con la finanza dello Stato.

La Costituzione delinea un sistema di finanza regionale essenzialmente asimmetrico, anzi doppiamente asimmetrico con presenza di poteri e potestà regionali diversi sul versante delle entrate e su quello delle uscite, ciò ha comportato che il funzionamento delle regioni dipenda, in termini finanziari, oltremisura dallo Stato che, quindi, è in grado di condizionarne l'autonomia non solo finanziaria ma anche politica; ed asimmetrico,

nel senso che in seno alla Costituzione coesistono modelli di finanziamento diversi, derivanti dalla presenza di un regime speciale di Convenzione o Accordo economico, copia di un diritto storico riconosciuto e tutelato dalla Costituzione alle Regioni a regime *foral* dei Paesi Baschi e della Navarra (1^a Disposizione aggiuntiva CE [Cost. spagnola]).

La Costituzione spagnola è alquanto parca per quanto riguarda la configurazione del finanziamento delle Comunità Autonome e il ruolo che in esso devono svolgere le varie fonti di entrata loro assegnate dall'art. 157 della Costituzione.

La Costituzione non definisce il ruolo che dev'essere svolto, nell'ambito di tale finanziamento, da ciascuna fonte di entrata citata nella medesima, ma si limita semplicemente a tracciare un quadro, ampio e impreciso, nonché a enunciare i principi generali relativi all'autonomia finanziaria, al coordinamento con il bilancio statale e alla solidarietà tra tutti gli spagnoli, nel cui ambito dev'essere attuato il sistema di finanziamento regionale.

La Costituzione affida a una legge organica statale *ad hoc* integrata nel blocco della costituzionalità, la Legge organica sul finanziamento delle Comunità Autonome (LOFCA), e comunque in nessun caso agli Statuti di Autonomia – pertanto neppure lo Statuto di Autonomia, malgrado il rango e la natura di legge organica, è la norma in grado di stabilire la portata delle competenze fondamentali dello Stato nelle varie materie (art. 149.1 CE) oppure convenire la delega o il trasferimento delle competenze esclusive dello Stato *ex*

art. 150.2 CE) – il compito di provvedere all’attuazione e all’articolazione concreta del sistema di finanziamento.

La Costituzione, non predetermina a monte quale debba essere il sistema di finanziamento regionale ma, consente che il “finanziamento venga definito da una legge organica integrata nel blocco della costituzionalità”, che svolge, così, una funzione di delimitazione della portata concreta delle competenze regionali di cui agli artt. 156 e 157 della Costituzione e costituisce perciò parametro di costituzionalità (STC 68/1996; STC 192/2000); ecco perché nell’espressione “*blocco della costituzionalità*” rientrano gli Statuti di Autonomia delle varie regioni nonché alcune leggi organiche particolarmente significative, perché si richiamano ad aspetti dell’assetto statale; fondamentali in quanto a struttura e ad architettura istituzionale. La LOFCA rientra a pieno titolo in questo ambito dal momento che con la medesima “si è inteso attivare un intervento unilaterale dello Stato nell’ambito delle competenze per raggiungere *un grado minimo di omogeneità all’interno del sistema di finanziamento regionale*, evitando così le difficoltà che sarebbero sorte qualora tale sistema fosse dipeso esclusivamente dalle decisioni prese nell’iter di elaborazione di ciascuno Statuto di Autonomia” (STC 68/1996, F.J.9°).

Una questione importante, per quanto riguarda il sistema delle fonti normative del finanziamento regionale, é il rapporto fra Statuto di Autonomia e le leggi organiche varate dallo Stato per disciplinare l’esercizio delle competenze finanziarie delle Comunità Autonome

previste dall'art.157.3 CE, che delimitano e condizionano così il loro esercizio. Rapporto che non é di gerarchia ma di competenza.

Ci troviamo così con tre norme tutte facenti parte integrante del blocco della costituzionalità: *la Costituzione*, norma abilitante che apre alle Comunità Autonome, la possibilità di decidere liberamente, con i rispettivi Statuti, di assumere delle competenze finanziarie; *gli Statuti di Autonomia*, con i quali, in base alla previsione costituzionale [art.148.1.1ª CE], le Comunità hanno assunto delle competenze in materia finanziaria: organizzazione del proprio bilancio, finanziamento ...; ed in fine, *la LOFCA*, che stabilisce la cornice normativa in cui le Comunità Autonome devono svolgere le competenze finanziarie assunte nei rispettivi Statuti, articolando il loro esercizio.

La Costituzione spagnola non definisce né un “sistema” né un “modello” di finanziamento. Definisce soltanto la cornice in cui sviluppare o attuare il finanziamento regionale, la cui concretezza viene lasciata a un processo politico e legislativo successivo (STC 192/2000).

Il sistema generale di finanziamento spagnolo oscilla tra un finanziamento poggiante sulla *partecipazione alle imposte statali* o su *tributi condivisi*, che dotano le Comunità Autonome di una certa capacità normativa e gestionale e di maggiore autonomia tributaria, senza che il modello di finanziamento abbia privilegiato chiaramente, nel tempo, una delle due alternative: o tributi condivisi o finanziamento mediante partecipazioni statali, il che ha trasformato i bilanci regionali, sul piano delle entrate, in *bilanci di*

trasferimenti mentre dal punto di vista funzionale, sono, prevalentemente, bilanci di spese.

È opportuno segnalare – per quanto dirò successivamente – che decentrare i tributi allo scopo di creare o stabilire una *corresponsabilità fiscale* delle Comunità Autonome nel finanziamento del proprio volume di spesa, affinché i loro bilanci non siano soltanto di spesa ma anche di entrata.

3) La prospettiva del federalismo fiscale: possibilità e limiti

Emblematica è questa citazione di Pedro Gonzales – Trevijano y Enrique Arnaldo Alunbilla, en *Constitucion espanola La Ley* editora septiembre 2011 che affermano: “ La Constitution del 1978, definida por il Tribunal constitucional en una de sus primeras sentencias como un “marco de convivencias suficientemente amplio para quel dentro de el quepan opciones de distinto signo”, ha conferido a nuestro pais el mas amplio periodo de estabilidad constitucional”.

Le possibilità delle Comunità Autonome a regime comune relativamente alla disponibilità di un sistema tributario proprio sono certamente limitate, ma non inesistenti; e sono limitate perché il costituente ha dato prova di una diffidenza straordinaria nei riguardi dello sviluppo di un sistema tributario proprio delle Comunità Autonome quale modello di finanziamento. Si tratta di limiti alquanto rigorosi riportati nella Costituzione (artt. 138, 139,

156.1 e 157.2) e nella LOFCA (artt. 6, 9 e 12): principi di coordinamento e di solidarietà; divieto di attuare misure tributarie su beni posti al di fuori del proprio territorio; divieto di attuare misure tributarie comportanti un ostacolo alla libera circolazione delle merci e dei servizi; divieto della doppia tassazione e della duplicità impositiva³⁰. Ciò ha determinato una preminenza dello Stato sulle fonti tributarie di finanziamento [lo Stato detiene il potere tributario *originario* (art.133.1 CE) e la competenza *esclusiva* sul *sistema fiscale generale* (art. 149.1.14^a)], lasciando pochissimo spazio al potere tributario proprio delle Regioni (Comunità Autonome).

Ciò è stato altresì accentuato dall'interpretazione della Corte Costituzionale relativamente ai limiti costituzionali della doppia imposizione (art. 6.2 e 3 LOFCA) da parte di diversi livelli di governo; è assai significativa, ad esempio, la dottrina chiaramente restrittiva della sentenza 289/2000, F.J.5 sull'imposta delle Baleari su determinati impianti che incidono sull'ambiente (una posizione più indulgente al riguardo, nelle SSTC 37/1987, F.J.14^o e 186/1993, F.J.4^o sull'imposta regionale su terre sottoutilizzate rispettivamente dell'Andalusia e dell'Estremadura che, prendendo spunto dalla differenziazione tra fatto imponibile e materia imponibile od oggetto del tributo, ed anche da una interpretazione letterale del termine "fatto imponibile", ammette che "relativamente a una

³⁰ Sul punto si rileva infatti che nelle Comunità Autonome, non si possono imporre tributi su *fatti imponibili* gravati dallo Stato: né su *materie* riservate agli Enti locali dalla legislazione locale.

medesima materia impositiva, il legislatore può selezionare varie circostanze che diano luogo ad altrettanti fatti imponibili, determinanti, a loro volta, figure tributarie diverse”). Secondo il ragionamento della Corte “l’art.6.2 della LOFCA non ha come finalità di vietare alle Comunità Autonome di stabilire tributi propri su oggetti materiali o fonti impositive già gravate dallo Stato, poiché dato che la realtà economica nelle sue diverse manifestazioni é tutta coperta da tributi statali, ciò porterebbe a negare praticamente la possibilità di creare, almeno al momento, nuove imposte autonome. Ciò che l’art.6.2 vieta effettivamente é soltanto la duplicità di fatti imponibili”. La STC 289/2000, F.J.4° ritiene che il secondo limite dell’art. 6.3 LOFCA riconduce il divieto di duplicità impositiva alla “materia imponibile” su cui grava effettivamente il tributo, a prescindere dal modo in cui il legislatore articola il fatto imponibile; conclude con il “divieto [per la Regione – Comunità Autonoma] di qualsivoglia sovrapposizione, non autorizzata legalmente in precedenza, tra la fonte di ricchezza su cui grava un tributo locale e un nuovo tributo regionale”. Si tratta di un’interpretazione piuttosto ampia del limite di duplicità impositiva, in cui s’identifica la materia imponibile o l’oggetto imponibile con il fatto imponibile [che impedisce l’imposizione, a cura delle Comunità Autonome, di tributi sostanzialmente uguali ad altri di natura statale, anche se non vi è piena coincidenza sul fatto imponibile] che ha ridotto ancor più l’ipotetico campo di cui dispongono o potrebbero disporre le Comunità Autonome ai fini della creazione dei loro tributi. Per quanto il Tribunale avesse già

espresso in una sentenza un po' datata, la STC 150/1990, F.J.3°, a proposito della soprattassa del 3% stabilita dalla Regione Madrid sull'IRPF statale, che “nessuno dei limiti costituzionali condizionanti il potere tributario proprio delle Comunità Autonome può essere interpretato in modo tale da *rendere inattuabile* l'esercizio di quella potestà tributaria”.

Da ciò discende che le possibilità per le Regioni (Comunità Autonome) di “*inventare*” nuove imposte sono straordinariamente limitate, pur se non inesistenti.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, l'esistenza di una vera e propria finalità extrafiscale del tributo regionale (di tutela ambientale o un'altra finalità) [e non fittizia, come avveniva nel caso della STC 289/2000, F.J.5°], non meramente di esazione, può fungere da base alla Corte Costituzionale per negare l'esistenza di una duplicità impositiva in relazione alle imposte statali o locali presenti, dal momento che il loro oggetto di gravame “non ha carattere contributivo bensì retributivo”, il che evita eventuali confusioni relativamente a imposte statali o locali finalizzate all'esazione o alla contribuzione. È questo il caso della STC 168/2004, a proposito del tributo sugli elementi patrimoniali delle attività di protezione civile, imposto dalla Comunità Autonoma di Catalogna. A giudizio della Corte Costituzionale, il tributo autonomo in questo caso aveva un carattere di scopo – il finanziamento per i soggetti passivi dei servizi di protezione civile – non incidendo più sui beni patrimoniali o sulle attività economiche

come accade nei tributi locali in gioco nel caso, dal che nessuna incompatibilità può ravvisarsi dal punto di vista costituzionale.

Pertanto, un'interpretazione costituzionale ragionata che, nel chiarire la propria giurisprudenza, fissi la portata e i limiti del doppio divieto di sussistenza di cui alla Costituzione e alla LOFCA, si delinea quale punto di riferimento essenziale per ordinare, in futuro, i rispettivi spazi fiscali dei vari livelli di governo.

È altresì vero che le Comunità Autonome, pur avendo mantenuta aperta sin dall'inizio – a partire dalla STC 150/ 1990 della Corte Costituzionale – la possibilità di avvalersi del meccanismo delle *soprattasse sulle imposte statali*, hanno sempre dato prova di essere scarsamente o per niente interessate ad accollarsi il costo politico di tale modalità di copertura delle spese, preferendo, invece, una comoda negoziazione sui trasferimenti di entrate dallo Stato che consentiva loro anche di fare appello al vittimismo politico e di sostenere incessantemente il bisogno di nuovi e maggiori trasferimenti da parte dello Stato.

Ogni decentramento delle competenze materiali debba essere seguito dal relativo decentramento delle competenze finanziarie e che, nell'ambito di queste, i tributi debbano avere il ruolo più rilevante, sia per salvaguardare l'autonomia politica degli enti territoriali che per promuovere un uso razionale ed efficace delle risorse nella produzione di beni pubblici.

E' altresì chiaro, d'altra parte, che non tutte le distribuzioni delle materie imponibili tra i vari livelli di governo sono prudenti e convenienti e che non tutte le ridistribuzioni dello spazio fiscale

sono coerenti con la Costituzione, dal momento che l'autonomia finanziaria deve svolgersi in ogni caso "*conformemente ai principi di coordinamento della finanza pubblica e al principio di solidarietà tra tutti gli spagnoli*" (art. 156.1 CE.), il che deve necessariamente riflettersi in qualsivoglia ristrutturazione del sistema tributario.

Ma anche per evitare eventuali o possibili conseguenze sia in termini di tassazione eccessiva o di sovratassazione, cosa che potrebbe conculcare l'interdizione della portata di confisca del sistema tributario (art. 31.1 CE), nonché - fatto oggi più frequente - per impedire la competitività fiscale *al ribasso* tra le Comunità Autonome, fenomeno chiaramente riscontrabile nelle *imposte statali cedute*, quali l'imposta sul patrimonio, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni e, persino, nella quota regionale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche fino all'estremo, della soppressione dell'imposta [caso dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni] in alcune Comunità Autonome.

In Spagna il legislatore fa un uso esteso delle materie di competenza esclusiva statale di cui all'art. 149, comma 1, in particolare della nozione di "disciplina delle basi" ovvero dei fondamenti delle diverse materie, anche se di competenza delle Comunidades Autonomas. In Italia è invece evidente la continua ricerca dello Stato, di titoli di legittimazione per dettare norme non solo di principio e non solo nelle materie di legislazione concorrente: l'ordinamento civile, la concorrenza, i livelli essenziali delle

prestazioni, la individuazione delle materie secondo il criterio della prevalenza, la chiamata in sussidiarietà.

Bisogna evidenziare che Regioni e Comunidades Autonomas hanno strumenti di tutela giurisdizionale della loro posizione costituzionale, ma non hanno strumenti di partecipazione attiva e qualificata nei procedimenti di decisione statale, di definizione di politiche nazionali e degli strumenti necessari a realizzare gli interessi unitari senza ledere l'autonomia degli enti territoriali. Ed infatti, in Italia il Senato seppure eletto su base regionale, non ha alcun ruolo di partecipazione delle autonomie poiché opera nel quadro del cd. "bicameralismo perfetto". In Spagna, il Senato che pure è definito come "Camera di rappresentanza territoriale", ha una composizione in grandissima parte ad elezione diretta (su base provinciale) che non ne fa però un organo di rappresentanza degli enti territoriali, in particolare delle Comunidades Autonomas, non consentendo quindi a queste ultime di incidere sui procedimenti legislativi nazionali.

In Spagna una via di risoluzione alla precitata problematica è apparsa in un primo momento quella delle riforme sostanzialmente costituzionali, senza modificare il testo della Costituzione del 1978, ma utilizzando lo strumento dello Statuto da parte di alcune Comunidades Autonomas³¹.

³¹ Tale soluzione però è stata in realtà foriera di numerosi conflitti costituzionali alcuni dei quali ancora al vaglio del Tribunale Costituzionale spagnolo e di non facile risoluzione.

Quanto alla comparazione tra i due sistemi va detto che, mentre in Italia la distribuzione del potere legislativo ed amministrativo tra Stato e Regioni trova nella Costituzione la sua fonte di disciplina³², in Spagna la tecnica adottata è molto diversa: le competenze riservate allo Stato sono fissate in Costituzione (art. 149 comma 1 CE), mentre le competenze delle Comunidades Autonomas sono fissate nei rispettivi statuti, approvati con un complesso procedimento legislativo. Una fonte sostanzialmente negoziata, ma di livello nazionale e di rango superiore alla legge statale. Nelle materie non elencate negli statuti come di competenza delle Comunidades Autonomas vale una clausola di residualità a favore dello Stato (art.- 149, comma 3).

Per alcuni aspetti bisogna però evidenziare che il confine tra le competenze statali e quelle regionali tende ad essere continuamente violato e quasi sempre nel senso di una forte pervasività della disciplina legislativa nazionale. Il modello spagnolo così come quello italiano, seppure per vie differenti, ci hanno mostrato che sono modelli non perfettamente funzionanti e che sicuramente pur essendo entrambi pensati con l'obiettivo di valorizzazione dei territori e di sviluppo delle comunità locali, in realtà poi non appaiono funzionanti.

Evidente è invece la necessità di altri strumenti di garanzia, interni al sistema istituzionale ma soprattutto al sistema politico, che si

³² Diverso è il discorso per le Regioni a statuto speciale, per le quali le materie di competenza regionale sono fissate nello Statuto, che è approvato con legge costituzionale.

ripropone in termini tutto sommato simili per Spagna ed Italia, il tema della necessità di istituire una sede di rappresentanza delle Regioni nei processi decisionali dello stato nazionale.

In un sistema che nel suo complesso si vede ispirato al massimo decentramento possibile, sono gli interessi unitari a dover essere isolati come eccezione al decentramento di competenze. In un simile contesto il fatto che si proceda alla individuazione omogenea degli interessi unitari non è più in contraddizione con il decentramento, ma è condizione necessaria per assicurare l'effettiva cura di quegli interessi.

Ed ancora mentre in Spagna vige ancora la riserva statale in materia di basi del regime giuridico delle amministrazioni pubbliche e del regime statutario dei pubblici funzionari che autorizza lo stato a dettare discipline uniformanti proprio nel campo che costituisce il fondamento del decentramento e dell'autonomia, ovvero l'organizzazione delle funzioni.

Rilevanti appaiono i punti di debolezza sia del sistema spagnolo che di quello italiano in quanto sia nel primo che nel secondo emergono da un lato le esigenze di difendere la potenziale differenziazione delle discipline come contenuto essenziale dell'autonomia dall'altro il continuo riemergere di spinte uniformanti che negano la differenziazione nel suo nocciolo essenziale, la diversificazione del contenuto delle discipline sostanziali in materia di individuazione, distribuzione ed esercizio delle funzioni amministrative.

La Costituzione spagnola si limita a riconoscere a determinati territori l'iniziativa del processo autonomistico, a stabilire alcune

regole procedurali ed a configurare lo Statuto di autonomia come elemento chiave nella creazione di questi enti regionali.

Una volta approvata la Costituzione ed in occasione del dibattito sull'elaborazione dei primi Statuti di autonomia, riemerge una risalente controversia sull'organizzazione territoriale spagnola: la tensione tra uniformità e differenziazione³³.

33 L'ultima ondata di riforme statutarie approvata a partire dal 2006 e ancora oggi non conclusa, ha reintrodotto nell'agenda politica il dibattito sui vantaggi e sugli svantaggi di un trattamento differenziato per alcune regioni. Il desiderio di garantire una soluzione adatta alle specifiche necessità del territorio è rinvenibile sullo sfondo del nuovo Statuto di Autonomia della Catalogna, che ha dato sicuramente il via a questa ulteriore ondata di riforme.

Un tentativo particolare di non rimanere indietro nel processo di autonomia, dal punto di vista delle competenze, è quello cui ha dato vita il nuovo Statuto della Comunità Autonoma Valenziana. Questo testo statutario ha incorporato quella che comunemente viene conosciuta come la "clausola Camps", che trae il nome proprio dal presidente di questa Comunità Autonoma. La clausola Camps, contenuta nella seconda disposizione aggiuntiva, stabilisce, in sintesi, che la Comunità Valenziana deve intendersi beneficiaria di qualunque miglioramento delle competenze che venga sperimentato da altre Comunità Autonome.

4) El Canon eolico de la Comunidad Autonoma de Galicia³⁴.

Il canone eolico è considerato per la Comunità Autonoma di Galicia una imposta propria, istituita con la legge 8/2009 del 22 dicembre 2009, con la quale sono state disciplinate sia le modalità di approvvigionamento eolico in Galicia che il fondo di compensazione ambientale.

Secondo l'art. 11 della legge citata, già in vigore dal primo gennaio 2010, la fattispecie imponibile è costituita dall'impatto ambientale che i parchi eolici creano sul territorio e quindi sull'ambiente.

Secondo la dottrina spagnola, la denominazione usata dal legislatore di canone, non crea problemi sostanziali.

Si nota infatti che la legge non utilizza per questa fattispecie la classificazione tripartita del tributo, di cui all'art. 2,2 della Ley 58/2003, General Tributaria, secondo la quale: "i tributi quale che sia la loro denominazione si classificano in tasse, contributi speciali e imposte".³⁵ Anche il Tribunale Costituzionale, ha accordato ampia libertà sia al legislatore statale che a quello

³⁴ La Galizia (in gallego *Galicia* o *Galiza*, in spagnolo *Galicia*, in portoghese *Galiza*) è una comunità autonoma nel nord-ovest della Spagna (pop. circa 3,1 milioni; nel 1900 la popolazione era di circa 1.980.515, secondo l' *Enc. Brit.*). La Galizia confina a nordest col Golfo di Biscaglia, a ovest con l'oceano Atlantico, a est con le Asturie e la Castiglia y Leon e a sud col Portogallo.

³⁵ Tale principio, si riscontra anche nell'art. 1,1 e deriva dall'art. 149 della Costituzione.

delle Comunità Autonome riconoscendo ad entrambi il potere di creare le categorie tributarie che considerano opportune.³⁶

Il Canone eolico è sostanzialmente, una imposta propria della Comunità Autonoma di Galicia; infatti, l'elemento fondamentale per poter parlare di imposte ambientali è che la fattispecie sottoposta a tassazione sia, un'attività anche solo potenzialmente dannosa per l'ambiente.

Analoga vicenda, seppur più recente, potrebbe riferirsi al Canone eolico istituito dal governo di Castilla la Mancha.

Da queste brevi osservazioni, se ne deduce che, il concetto di extrafiscalità del tributo, è utilizzato con ponderazione dal legislatore spagnolo.

5) I Biocarburanti nell'esperienza spagnola: brevi cenni.

La promozione dei biocarburanti è una priorità dell'Unione Europea relativa ai prodotti che contribuiscono alla riduzione delle emissioni di CO₂ e ad assicurare il rifornimento di fonti energetiche rispettose dell'ambiente.

Sicuramente anche per il legislatore spagnolo sono riscontrabili oggettive difficoltà in quanto per questa fattispecie, non pare facile la individuazione di giusti ed equilibrati parametri di extrafiscalità per ponderare le scelte di tassazione e i benefici fiscali per l'ambiente.

³⁶ Il riferimento è alle sentenze n. 185/1995 e 233/1999 del Tribunale Costituzionale.

Tale quadro è ulteriormente complicato sia per le continue evoluzioni del legislatore europeo e sia per le diversità dei territori autonomi presenti in Spagna.

Capitolo IV

I modelli di politica ambientale e le nuove sfide del federalismo

1) Breve confronto tra modelli di tassazione

Nello spazio europeo, proprio partendo da quanto si è realizzato, si delinea in materia tributaria un livello di governo europeo che coesiste con quelli nazionali e subnazionali, in un processo di integrazione che, nel suo procedere, ha risistemato la distribuzione delle competenze e ha riservato all'Unione, a parte i tributi europei, una competenza concorrente con quella degli Stati membri, con riguardo essenzialmente alle discipline. La peculiarità del processo di integrazione europea sta nel fatto che mantiene agli Stati membri l'attuazione delle azioni decise, la "gestione delle politiche", e il loro finanziamento, i "poteri di bilancio e fiscali", nei diversi ambiti di azione, riservando all'Unione, in concorso con gli Stati membri, i "poteri normativi" e "di coordinamento" nei limiti di quanto è necessario ai fini del mercato interno, dell'Unione economica e monetaria, delle politiche europee e nel rispetto del principio di sussidiarietà. A riguardo si veda il documento presentato dal Parlamento europeo per la convenzione sul futuro dell'Europa decisa dal Consiglio di Laeken del 2001, PARLAMENTO EUROPEO, *Relazione sulla delimitazione delle competenze tra l'Unione europea e gli Stati membri*, 2 aprile 2002, in cui, punti II.1.1. e II.1.2., si afferma che "Il modello politico dell'Unione deve

conservare la sua originalità storica su due punti fondamentali. L'Unione non dispone di servizi di gestione. La gestione delle politiche e degli stanziamenti comunitari è effettuata dalle amministrazioni degli Stati membri o da agenzie specializzate. Parimenti il potere finanziario essenziale (in termini di bilancio e fiscale) resta a livello degli Stati membri. Questi due punti sono talmente connaturati alla CEE che tendono ad essere dimenticati nel dibattito politico. Ciò nondimeno, costituiscono una differenza fondamentale rispetto alla filosofia dei principali regimi federali esistenti nei quali l'esercizio di competenze giuridiche è generalmente accompagnato dalle relative competenze finanziarie". Aggiungendo che, al contrario delle esperienze federali, "l'Unione europea deve accontentarsi essenzialmente del solo potere normativo, quello di stabilire regole, fare leggi, e, secondariamente, coordinare l'azione degli Stati membri. Ma questi ultimi conservano il monopolio della gestione concreta delle politiche pubbliche, della redistribuzione finanziaria a favore dei meno abbienti e, infine, del contatto diretto con i cittadini, nonché un quasi monopolio delle innumerevoli politiche di incentivazione finanziaria, di bilancio o fiscale".

Il processo di integrazione non riguarda, così, le relazioni finanziarie tra i livelli di governo sotto il profilo dell'altezza e del riparto del gettito tributario. Ne deriva che non si può parlare di federalismo fiscale che, invece, a quelle relazioni attiene. Insomma, si ha integrazione fiscale tra più livelli di governo: europeo, statali e substatali, senza Unione fiscale e senza federalismo fiscale. E

l'integrazione fiscale risistema le competenze tra i diversi livelli di governo in materia tributaria nello spazio europeo. Andare oltre, accentrando la gestione di alcune politiche e prelevando i mezzi finanziari necessari per finanziarle, significherebbe mutare di natura, andare oltre l'orizzonte dell'integrazione europea. Così come, andare oltre, armonizzando i sistemi fiscali nazionali fino ad un'Unione fiscale, significherebbe anche in questo caso mutare di natura, andare oltre l'orizzonte dell'integrazione europea. Freni a tali derive legislative e istituzionali sono dati dal principio di unanimità nelle decisioni in materia tributaria e di risorse proprie e da quello di sussidiarietà. Anche se nell'area europea si presentano molti dei problemi che si riscontrano in uno stato federale.

Valutazioni positive merita il prodursi di un massiccio complesso di riforme che, sulla scorta del patrimonio di studi, proposte e confronti, avvia la concreta attuazione del Titolo V della Costituzione e la realizzazione di un "bilancio pubblico" integrato nei processi europei.

Solennità procedurale e condivisione di indirizzo si confermano come i principi guida del diritto al bilancio nell'ordinamento rinnovato, benché si rilevi la necessità di adeguati sviluppi, chiarimenti e correzioni.

Ma le principali criticità del quadro normativo delineato sul coordinamento dinamico della finanza pubblica non attengono ai suoi contenuti, bensì, da un lato, a fattori esterni che ne determinano precarietà; dall'altro, alla debolezza intrinseca nella natura delle fonti della disciplina.

I fattori di precarietà consistono nella perenne attesa del completamento delle riforme istituzionali, che non potranno non produrre effetti sul sistema del coordinamento dinamico, effetti che dovrebbero essere approfonditamente valutati e adeguatamente utilizzati.

Si tratta di questioni che in ordine al nostro tema presentano un rilievo particolarmente accentuato nonché aspetti problematici peculiari.

Tuttora disattesa rimane l'esigenza⁹⁹ che si trae dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 di un procedimento legislativo rinnovato a livello costituzionale. A tale carenza la disciplina del coordinamento dinamico, per la sua caratterizzazione precipuamente procedurale, si rivela maggiormente suscettibile.

Inoltre neppure in questa occasione si è proceduto ad attivare la "bicameralina", soluzione provvisoria prevista dall'art. 11 della stessa legge costituzionale, il cui processo di attuazione¹⁰² ha incontrato difficoltà e resistenze. Occorre sottolineare come l'esigenza di ricorrere a tale soluzione riguardi particolarmente le materie di cui all'art. 117, comma 3 e all'art. 119 (che rappresentano appunto i riferimenti del coordinamento dinamico) in quanto in questi casi è previsto il quorum aggravato in termini di maggioranza assoluta su testo diverso da quello suggerito dalla Commissione, tanto che è possibile ritenere come obbligatoria la sua attivazione.

Quanto al bicameralismo asimmetrico, come si è evidenziato nei trascorsi tentativi di riforma, in una situazione di procedimenti legislativi differenziati, la scelta della sede legislativa del

coordinamento dinamico, alternativamente tra legge finanziaria/di stabilità o collegata, determina ricadute su quella relativa al procedimento, e incide sulla unitarietà o meno della manovra.

Ma anche con la collocazione nella legge finanziaria, si presentano problematiche legate alla pluralità di materie¹⁰⁶ nella stessa disciplinate. Infatti il testo di tale legge attiene ad oggetti diversi, che implicano competenze legislative esclusive statali, da un lato, concorrenti, dall'altro, coinvolgendo rispettivamente tematiche finanziarie di cui all'art. 119 Cost. e rapporto di fiducia.

La (seppur tenuemente) realizzata, partecipazione alle procedure finanziarie delle Conferenze, innovativamente trasformate¹⁰⁷ con lo sviluppo di organi a competenze settoriali specifiche per la materia finanziaria, non è esente da criticità. Perché si collocano in sede governativa deliberazioni che hanno un valore giuridico incerto nei confronti dei legislatori.

Il tema si collega alle problematiche del ruolo delle Assemblee che non può essere trascurato in ordine alle materie finanziarie e di bilancio. Sembra quindi più adeguato, in prospettiva, propendere per la realizzazione di un doppio binario di rapporti l'uno incentrato sugli esecutivi, il secondo sulle assemblee, risolvendosi il rapporto tra la realizzazione della Camera delle Regioni da un lato e la valorizzazione del sistema delle Conferenze in termini di convivenza e non di alternatività, giovandosi anche di spunti offerti dai nuovi meccanismi procedurali che si vanno sperimentando con la legge n. 42.

Soprattutto si registra l'esigenza, oltre che di razionalizzazione, del riconoscimento costituzionale. Non si muove in queste direzioni il disegno di legge delega per l'istituzione e la disciplina della Conferenza della Repubblica approvato dal Consiglio dei Ministri il 21 febbraio 2011.

I problemi di debolezza del sistema devono ricondursi innanzitutto alla carenza di parametri costituzionali sottostanti alla esaminata disciplina (di legge ordinaria) sulla produzione di norme di coordinamento e sui connessi meccanismi partecipativi.

E infatti la Corte costituzionale nega giustiziabilità alle esigenze di leale collaborazione che si esprimono in relazione a procedimenti legislativi, a meno che non sussistano parametri di livello costituzionale. Ciò comporta che solo le procedure che saranno delineate per il coordinamento dinamico nei confronti delle Regioni a statuto speciale ai sensi dell'art. 27 della legge n. 42 (in quanto mediante norme di attuazione statutaria) risulteranno costituzionalmente garantite.

Deve rilevarsi anche come, nelle esperienze straniere cui ci si ispira nella relazione illustrativa della disciplina della legge n. 42, i soggetti e metodi per la partecipazione al coordinamento dinamico, trovino collocazione nella Costituzione o in una fonte integrata nel cosiddetto "blocco di costituzionalità": la Costituzione, nel caso della Germania; leggi organiche (LOFCA e *Ley Orgánica 5/2001*,

de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria), nel caso della Spagna³⁷.

Vi è anche un ulteriore elemento di debolezza che si lega alle prassi degenerative che vanificano la delineazione di un quadro procedurale delle manovre comprensivo di un procedimento legislativo partecipato. Da ultimo¹¹⁶ si tratta dell'”allargamento” della sessione di bilancio che porta ad anticipare in un decreto legge, su cui viene posta la questione di fiducia, anche gli elementi propri della manovra, compreso il patto di stabilità interno svuotando così eccessivamente la legge di stabilità con riflessi sul ruolo del Parlamento e sulla concertazione.

³⁷ Infatti in Spagna, la disciplina organica relativa alle funzioni del *Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas* offre tutela forte anche ai rapporti multilaterali del regime comune.

2) Conclusioni

A conclusione del presente lavoro appare necessaria qualche ulteriore considerazione finale alla luce delle argomentazioni dianzi esposte.

Il fatto che la tassazione sia funzionale alla tutela di un bene di competenza legislativa esclusiva statale, quale l'ambiente, non dovrebbe, dunque, opporsi a che le regioni svolgano il loro potere primario di imposizione, assumendo, in diretta applicazione del quarto comma dell'art. 117 Cost., alcuni eventi dannosi che si producono in modo fisso nel loro territorio quali elementi materiali dei presupposti dei tributi regionali e locali propri. L'importante è che: a) il presupposto prescelto dalla regione non duplichi quello dei tributi erariali e la sua previsione risponda a criteri di adeguatezza, proporzionalità e coerenza, b) siano rispettati i principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato in materia, c) sussista, comunque, un'effettiva connessione di tali tributi con il territorio e con l'interesse regionale o locale.

Lo sviluppo della fiscalità ambientale - intesa nell'accezione ampia - si configura, ai diversi livelli di governo, come una metamorfosi del sistema, che presuppone il passaggio da alcune forme di prelievo ad altre.

Il sistema viene orientato in senso ambientalista, come già notato, attraverso l'imposizione di tributi (con funzione

disincentivante/redistributrice o con funzione di reperimento di risorse) oppure attraverso le misure di agevolazione fiscale.

Al riguardo, si segnala la nuova disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale, che determina obiettivi e modalità del controllo di compatibilità comunitaria delle misure nazionali, sul presupposto che gli aiuti di Stato, a determinate condizioni, non solo consentono di correggere i fallimenti del mercato, migliorandone il funzionamento e rafforzando la competitività, ma possono contribuire a promuovere lo sviluppo sostenibile.

La ricerca di nuovi equilibri fiscali, che garantiscano la sostenibilità politica e di bilancio delle politiche di imposizione o di agevolazione con finalità ambientale, presuppone sempre l'assunzione di una prospettiva complessiva di sistema. Se finora l'imposizione ambientale si è essenzialmente tradotta in disposizioni frammentarie, in futuro dovrebbe prevalere un approccio diverso, che sappia combinare interventi additivi (di tributi ambientali o con funzione ambientale) e interventi riduttivi (di altri tributi esistenti), per evitare stratificazioni di prelievo insostenibili.

Questa logica "sostitutiva" presuppone la relativa prevalenza delle politiche ambientali nella scala di priorità dell'operatore pubblico: il che, evidentemente, riguarda il profilo politico in senso stretto.

Tuttavia, se questa scelta viene compiuta, il federalismo fiscale offre nuove opportunità d'azione ai livelli di governo regionale e locale. Quella ambientale si candida, a diventare una delle aree di elezione per lo sviluppo della fiscalità "propria" degli enti territoriali substatuali, anche declinata come fiscalità di vantaggio.

Ad oggi, la fiscalità ambientale si concentra essenzialmente nel settore della gestione dei rifiuti. In futuro, dovrebbe diventare dominante la prospettiva della gestione globale del territorio, sotto il profilo della salubrità, della dimensione identitaria, dello sfruttamento razionale delle risorse naturali ecc., per garantire livelli crescenti di qualità della vita. Si tratta di profili strategici e particolarmente sensibili per gli enti più vicini ai cittadini, nella logica del principio di sussidiarietà.

E anche vero però che il tributo ambientale (in senso stretto), quanto più funziona, inducendo comportamenti *environmentally friendly*, tanto meno produce gettito. Vi è, dunque, una correlazione inversa tra effetti comportamentali e effetti fiscali: la massimizzazione degli uni si traduce in minimizzazione degli altri e viceversa. Ciò rende il prelievo ambientale "puro" poco funzionale alle sole esigenze di cassa. Al contrario, i tributi con funzione ambientale (o tributi ambientali in senso ampio) hanno prevalenti finalità di cassa: tanto è vero che a volte l'ispirazione ambientale si riduce a pretesto per rendere più accettabile il prelievo ai contribuenti.

Appare ormai necessaria una effettiva e reale rimodulazione del sistema fiscale coerente con altri obiettivi in campo economico e sociale (crescita economica, aumento dell'occupazione, riduzione delle distorsioni, riduzione dell'evasione, etc).

In tale direzione non è da trascurare la possibilità che ciò avvenga coinvolgendo in maniera significativa il contesto locale e il processo di decentramento fiscale.

Seguendo l'impostazione maggioritaria, si può affermare che il tributo è una prestazione patrimoniale imposta per realizzare il concorso alla spesa pubblica, mediante indici di riparto alla medesima spesa, i quali possano esprimere con attualità e ragionevolezza l'attitudine dei singoli consociati alla partecipazione al richiamato concorso alla spesa pubblica. La Consulta, con la sent. n. 73 dell'11 febbraio 2005, ha delineato le caratteristiche generali del tributo nella "obbligatorietà" della prestazione e nel "collegamento con la spesa pubblica". Pur tuttavia, anche nella volontà di determinare criteri distintivi tesi a delineare la struttura del tributo, la nozione di "coattività" permane di assoluta centralità nel momento di determinazione delle prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria.

L'attualità della tendenza tra uniformità e differenziazione nell'organizzazione del potere pubblico fa parte di un processo ancora in corso che ancora non si è concluso in Spagna perché allo stato della legislazione esistente è impossibile concluderlo e per tale profilo la situazione spagnola ha molto in comune con la situazione italiana.

Emerge la necessità di creare una sede di rappresentanza degli Enti territoriali che sia in grado di adottare atti che abbiano effetti giuridici certi.

Le alterne vicende della finanza decentrata, che ciclicamente caratterizzano il panorama istituzionale, hanno evidenziato - ancor prima della riforma del Titolo V della Costituzione - l'imprescindibilità che l'imposizione regionale e locale sia

direttamente correlata ai compiti ed ai servizi dell'Ente stesso ed, in particolare, al territorio: questo inizialmente inteso con riferimento esclusivo alla disciplina urbanistica³⁸, ha assunto successivamente connotazione ecologica, come tutela dall'inquinamento.

Entrambi i settori rientrano nell'ambito più vasto dell'assetto del territorio e sono demandati all'esercizio delle funzioni da svolgersi da parte degli Enti regionali e locali, con autonomi poteri gestionali e di autonomia politica, così come confermato anche dalla novella costituzionale. Dunque, la politica ambientale può intrecciarsi positivamente con l'autonomia tributaria locale e, in particolare, con le regole di responsabilità, sussidiarietà e *accountability* che essa esprime³⁹. Ciò specialmente nelle molteplici ipotesi di fonti inquinanti localizzate, i cui effetti dannosi si esauriscono prevalentemente in uno specifico territorio. Nonostante i buoni propositi, però, la fiscalità ambientale non è stata esplicitamente contemplata nel D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in tema di federalismo fiscale municipale, né dal D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 sul federalismo delle regioni e delle province. Ciononostante, appare ancora possibile una previsione ecologicamente orientata, che si sostanzia in un sistema di prelievi regionali e locali a carattere ambientale, strettamente correlati all'allocatione delle fonti inquinanti, per quanto in uno spazio operativo più angusto rispetto alle premesse della legge delega.

³⁸ M. MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio*, Milano, 1985, p. 109

³⁹ La citazione è di F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., par.4

La complessità ed il carattere dinamico del sistema di relazioni tra ordinamento europeo, statale e territoriale autonomo sono inevitabili. Negli anni a venire, potremo assistere a nuove conformazioni di questi ambiti che renderanno necessarie riforme a tutti i livelli. Negare la necessità delle riforme equivale a disconoscere tale carattere dinamico e a conservare strutture inadeguate proprio laddove risulta maggiormente necessario l'adattamento alle nuove esigenze costituzionali della società.

BIBLIOGRAFIA

Aceto E. La responsabilità per danno ambientale: recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, in *Innovazione e Diritto* n. 5/2009, Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza;

Aceto E., TARSU e TIA, tra tariffa e tributo: analogie e differenze tra i due modelli nella gestione della finanza comunale, in *Innovazione e Diritto* n. 6/2010, Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza;

Alfano R. “L’Italia e i Tributi ambientali: il caso dell’imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica” in *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXVIII, num. 1 1997;

Alfano R. (2005), “L’applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale”, *Innovazione e Diritto* n. 3 Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza;

Alfano R. (2006), “Tributi ambientali regionali fra decentramento ex Titolo V Cost. e prospettiva comunitaria”, *Innovazione e Diritto*, Supplemento al n. 6, Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza;

Alfano R., L’Emission Trade Scheme, applicazione del principio chi inquina paga, positività e negatività rispetto al prelievo ambientale, in *Innovazione e Diritto* n. 5/2009, Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza;

Amatucci A., L’ordinamento giuridico finanziario, Jovene, Napoli, 2006;

Amatucci F., a cura di, Il nuovo sistema fiscale degli Enti Locali, Giappichelli, 2010;

Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996;

Baggio R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009;

Basilavecchia, Del Federico e Oscurati, *Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e compartecipazioni*, in (a cura di) Zanardi *Per lo sviluppo. Un federalismo responsabile e solidale*, Bologna 2006, 89 ss.;

Bencivenga - De Vico – Lovecchio – Uricchio, *Manuale dei tributi locali*, VI Ed. Maggioli Editore, 2007;

Benedettelli, *Il giudizio di eguaglianza nell’ordinamento giuridico delle Comunità europee*, 1989, Padova;

Bernardi e Guandulla, *Federalismo fiscale in Europa ed in Italia*, in *Riv. Dir. fin e sc. Fin.*, 2005 189 ss;

Bertolisi, M. “La autonomia finanziaria regionale”, CEDAM, Padova, 1983;

Botteon M., C. Carraro, Struttura ed effetti di una carbon tax europea, in I. Musu (a cura di), Economia e ambiente, Bologna, Il Mulino;

Brancasi, L'autonomia Finanziaria degli Enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 della Costituzione, in Le Regioni, II, 2003;

Buratti C. (2010 a), Le fonti di Finanziamento degli Enti locali, in Isae e al., “La finanza locale in Italia. Rapporto 2009”, Franco Angeli, Milano.

Brancasi, Osservazioni sull'autonomia finanziaria, in Le Regioni, 2004, 451 ss.;

Caravita B., *Diritto dell'ambiente*, 3^a ed., Bologna, Il Mulino, 2005;

Carmini – Mainardi, Elementi di diritto tributario comunitario, Padova, 1996;

Cellerino, Oltre la tassazione ambientale. Nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento, Bologna, 1993;

Cipollina S. (2009), Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, pp. 567-592;

Cogno, R., Ferretti, C., Lorenzini, S. e Maltinti, G. (2009), “Analisi territoriale della finanza comunale e provinciale in ISAE et al, La finanza locale in Italia. Rapporto 2009, Franco Angeli, Milano, pp. 45-62;

Cociani S., L'autonomia tributaria regionale, Milano, 2003;

D'Alessandro D., Il riparto costituzionale delle funzioni amministrative, in AA.VV., Diritto regionale e degli enti locali (a cura di S. Gambino), Milano 2009, 136-138;

Dagnino, La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale, in Riv. Dir. Trib. Int., 2-3, 2004;

Di Gaspare G., N. Lupo, Le procedure finanziarie in un sistema multilivello, Giuffrè, Milano, 2005;

Einaudi, L. (1916), Corso di scienza della finanza, III, ed., Torino;

Ferlazzo Natoli, Buccisano, Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004;

Ficari, L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007, in Rass. trib., 2007;

Ficari, "Scintille" di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari in Rass. Trib., 2002, 1226;

Forti U., La funzione giuridica del territorio comunale, in Studi e questioni di diritto amministrativo, Torino 1906, 71;

Fransoni G., La territorialità nel diritto tributario, Milano, 2004;

Fransoni G., Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione, in Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Foggia, I, Giuffrè 2005, 1089 ss.;

Fregni, Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale, in Rass. Trib., 2005, 698;

Gago, A. y Labandeira, X. (1997): "La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparadau experiencias en la OCDE y España", *Hacienda Pública Española*, 141/142, pp. 193-221;

Gago, A. y Labandeira, X. (1999), *La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Mundi-Prensa, Madrid;

Gallardo Ester Bueno, Reflexiones sobre los pronunciamientos de la STC 31/2010 28 Junio, en relation con el Título VI del Estatuto de autonomia de Catalunya in *Innovazione e Diritto* n. 5/2010;

Gallo, Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stati, regioni ed Enti Locali in *Rass. Trib.*, VI, 2002;

Gallo F., Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost., in *Rass. Trib.*, 2002, 585;

Gallo F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007, pp. 95-96;

Gerelli E., *Ascesa e declino del business ambientale*, Bologna, Il Mulino, 1990;

Giannini M. S., “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, *RDFS* vol. I, 1957;

Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli Enti territoriali*, Milano, 2005, 170 ss.;

Guervos Maillo, M. A., “Los recarlos tributarios autonomos como instrumento de proteccion ambiental”, *Impuestos*, num., 9, 1996;

Guervos Maillo, M. A., “El impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente” *Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A.* Madrid, 2000;

Guervos Maillo, M. A., *Elementos patrimoniales sujetos al Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente (Análisis jurisprudencial)*, *JTA*, num., 3/1999;

P. M. Herrera Molina – F. Serrano Anton., Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto su el dióxido de carbono y su la energía) in CIVITAS, Revista española de Derecho Financiero, n. 83, 1994, 457 ss;

Lago Montenero, J. M., “El Poder Tributario de las Comunidades Autonomas”, Aranzadi Editorial, 2000;

Liberati P. (2008), Autonomia tributaria e responsabilità: aspetti teorici e riflessioni sul nuovo disegno di riforma, in Isae e al., “La finanza locale in Italia, Rapporto 2008”, Franco Angeli, Milano;

G. Lorenzon, Il canone o diritto per i servizi di disinquinamento delle acque in Trattato di Diritto Tributario diretto da AMATUCCI, IV, Padova, 1994 519 ss.;

Maiocchi A. e G. Muraro, Verso l’attuazione del federalismo fiscale, in Riv. Dir.fin.sc.fin”, n.1/2006;

Marchetti F. (2004), Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?”, La finanza locale, 3, p. 31-51;

Melis G., La Storia del Diritto Amministrativo, in Trattato di Diritto Amministrativo a cura di Cassese S., Ed. Giuffré, 2003

F. Menti, Il tributo (o imposta) speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - Aspetti generali in Fin. Loc., 1997, 1144 ss.;

F. Menti Ambiente ed imposizione tributaria – Il tributo speciale sul deposito di rifiuti, Padova, 1999, 9 ss.;

M. Miscali, Imposizione tributaria e territorio, Padova, 1985;

Martines T. – Ruggeri A. – Salazar C., Lineamenti di diritto regionale, Milano, 2008, 14 ss.;

Martini C (2010), *The Distributive Effects of Carbon Taxation in Italy*, in “Critical issues in Environmental Taxation. International and comparative Perspectives – Volume VIII”, Oxford University Press, Oxford;

Martini, *La potestà normativa degli enti territoriali in materia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale nelle more dell’attuazione del nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Fin. Loc.*, 2004, 25 ss.;

Meli, Marisa. “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte Della Comunità Europea”, *Rivista Giuridica Dell’ Ambiente*, N° 2, 1989, CEDAM; Padova, Italia, pp. 218- 246;

Micheli G.A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1964, I, 3ss.;

Musu, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1999, 149 ss.;

Oates W. (2002), *A Reconsideration of Environmental Federalism*, in List J., de Zeeuw (eds), “Recent Advances in Environmental Economics”, Cheltenham, UK, Edward Elgar, pp. 1-32;

Oates W.E., Portney P. R. (2003), *The political economy of environmental policy*, in Maler K. G., Vincent J. R. (eds), “handbook of Environmental Economics. Volume I”, Amsterdam, Elsevier Science, pp 327-354;

Osculati F., *La tassazione ambientale*, Padova, Cedam, 1979;

Paladin L., *Le fonti del diritto italiano*, Bologna 1996, 25ss;

Pedone A., Finanza pubblica e decentramento nella forma dello stato, in valori e principi del regime repubblicano, vol. 1, II, Sovranità e democrazia, Bari, Laterza 2006;

N. Pennella, Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento in Rass. Trib., 3, 2003, 692 ss.;

Perrone L., La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo, in Riv. Dir. trib., 2004, I, 1173 ss.;

Perrone Capano R., "L' imposizione e l'ambiente" in AAVV, Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, vol. I, t. I, Padova, Cedam, 1994;

Perrone Capano R., Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti critiche del sistema tributario statale, in Innovazione e Diritto, 1/2009;

Perrone Capano R., L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale, in Innovazione e diritto, 1-2/2005, 12 ss;

Pica, Le imposte di scopo, la finanza dei comuni e la riforma del Titolo V della Costituzione, in Riv. trib. loc. e reg., 2004;

Pica F., Del federalismo fiscale in Italia, Napoli 2004;

Picciaredda F., Selicato P. (1996), I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi. Giuffrè, Milano;

Pigou C. (1920), The Economics of welfare, McMillan, London;

Santoro A. (2009), "La legge – delega 42/2009: primi elementi di analisi economica", La Finanza Locale, 7-8, pp. 11-19;

Simoncini A., *Ambiente e protezione della natura*, Padova, Cedam, 1996, spec. p. 235 ss.

Scotti V., *L'Italia corta*, Datanews, 2010;

Tesaro F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. Loc.*, 2005, 13 ss.;

Tosi L. (2011), *Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega*, IRPET, Firenze;

Tremonti G., Vitaletti G., *La fiera delle tasse*, Bologna, Il Mulino, 1991, p. 215 ss.;

Vitaletti G. (2003), "Livelli di governo e principi fiscali", rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze" II, pp 241-254;

Zanardi (a cura di) AA. VV., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, 2006.