

I tributi ambientali a livello regionale in armonia con i principi comunitari

di Olimpia Esposito De Falco

L'eccessivo sfruttamento delle risorse naturali, insieme al depauperamento dell'ambiente, hanno imposto l'introduzione di strumenti di tassazione ambientale al fine di internalizzare le "esternalità ambientali". Si evidenziano, in particolare, a livello comunitario, le problematiche riguardanti la tutela e la preservazione dell'ambiente, con il ricorso sempre più frequente ad imposte e tasse ambientali. Successivamente si affronta la compatibilità della fiscalità ambientale con il sistema impositivo regionale e, segnatamente, territoriale, concludendo che è possibile realizzare un sistema fiscale parzialmente decentrato a connotazione ambientale, in armonia con i principi statali e comunitari.

Sommario: 1.1. L'utilizzo dei tributi come strumento di tutela ambientale, raccordato con i principi comunitari; 1.2. Il ruolo della finanza regionale e locale in senso ecologico alla luce della revisione della legge costituzionale; 1.3. Potestà normativa degli enti locali in materia di fiscalità ambientale.

1.1. L'utilizzo dei tributi come strumento di tutela ambientale, raccordato con i principi comunitari

La questione ambientale, sotto il profilo economico, trova fondamento nel principio secondo cui i fenomeni inquinanti e dannosi per l'ecosistema costituiscono rilevanti diseconomie esterne⁽¹⁾ dell'attività dell'uomo; ciò significa che i costi della produzione di beni e servizi, da parte delle imprese, non sono compresi nella determinazione del prezzo, perché non considerati tra gli oneri effettivamente sostenuti dal produttore⁽²⁾.

Ne consegue, pertanto, che l'inquinamento ambientale provoca aumenti di costo per i terzi, e non per coloro che li pongono in essere, costituendo, quindi, costi sociali in riferimento ai quali è necessario predisporre degli strumenti tesi ad "internalizzare le c.d. esternalità ambientali"⁽³⁾, agendo "sul costo dei prodotti inquinanti al fine di indirizzare le scelte dei consumatori".

In quest'ottica, lo strumento fiscale del tributo ambientale assume la funzione principale di reperimento di risorse finanziarie, destinate ad essere utilizzate per la salvaguardia dell'ambiente, nonché di misura economica di indirizzo delle scelte dei consumatori⁽⁴⁾.

I principali studi sull'utilizzo dello strumento fiscale, in correlazione con le tematiche ambientali, sono stati formulati dall'OCSE e dall'Unione Europea.

L'OCSE include la fiscalità ambientale nel novero degli strumenti economici volti alla tutela dell'ambiente, comprendendo "quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche e di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati"⁽⁵⁾.

In tal modo, gli strumenti tributari ambientali sono posti sullo stesso piano delle altre misure individuate dall'OCSE (ossia sussidi, depositi negoziabili, penalità, fidejussioni, *performance bonds*, permessi negoziabili)⁽⁶⁾.

L'Unione Europea ha affrontato la questione operando una vera e propria ricostruzione, in materia di tassazione ambientale, che rappresenta un momento di coordinamento delle diverse indicazioni emerse in sede OCSE, nelle risoluzioni del Consiglio del 1987⁽⁷⁾ e del 1993⁽⁸⁾, nel Libro Bianco su "Crescita, competitività ed occupazione" del 1994 e, soprattutto, nella Comunicazione del 1997⁽⁹⁾. Con quest'ultima, la Commissione Europea, per la prima volta, ha affrontato la delicata questione della tutela e della preservazione dell'integrità dell'ambiente attraverso l'utilizzo di imposte e tasse ambientali, individuando gli obblighi giuridici da rispettare nel mercato unico. Pertanto, sono stati forniti utili orientamenti per l'applicazione e la valutazione di tali strumenti fiscali, al fine di garantirne l'uso equilibrato ed efficace a livello nazionale, regionale e locale.

La Commissione, in particolare, ha definito l'elemento caratterizzante il

tributo ambientale, delimitandolo nella relazione causale sussistente tra l'unità fisica inquinatrice (utilizzo improprio dell'ambiente, consumo di una risorsa ambientale o di una fonte di energia, produzione di emissione inquinante) e la base imponibile del tributo, che deve incidere sull'unità in parola.

È importante cogliere la *ratio* della relazione causale la quale, indicando che una tassa rientra nella categoria dei tributi ambientali solo se il suo imponibile rappresenta l'unità fisica comportante effetti negativi per l'ecosistema (se consumato o rilasciato nell'ambiente), genera un effetto razionalizzante e coordinatore della fiscalità ambientale vigente nei paesi UE(10).

L'accento posto sulla relazione causale tra il tributo e l'unità fisica che produce un danno all'ambiente - fermo restando che il tributo ambientale possa assumere anche una funzione extra fiscale(11) - consente di considerare il tributo ambientale in senso proprio, per cui l'obiettivo ecologico costituisce il presupposto stesso del tributo, assumendo una funzione incentivante della tutela ambientale (non certo un'autorizzazione ad inquinare).

In altre parole, risulta evidente l'orientamento della Commissione nel porre, alla base dell'imposizione - valevole per gli Stati membri - l'obiettivo ecologico. In tal modo, si rappresenta non un fine extra fiscale ma il presupposto stesso del tributo ambientale.

Nei paesi OCSE, d'altra parte, non si era mai giunti a considerare lo strumento tributario come una misura diretta a tutelare l'ambiente quanto, piuttosto, come una delle molteplici misure gravanti sul costo dei prodotti inquinanti, al fine di indirizzare le scelte dei consumatori. In tale ottica, la funzione ambientale è rimasta estranea al presupposto del tributo, assumendo una finalità extra fiscale esterna di natura squisitamente politico-sociale.

Ciò è comprensibile se si considerano le difficoltà incontrate dai paesi UE nel pervenire ad una visione unitaria dei tributi ambientali. Infatti, è prevalsa una certa disomogeneità nell'utilizzo dello strumento tributario (inteso quale misura economica a tutela dell'ambiente), permanendo, invece, in molti casi, la sensazione di estraneità della funzione economica-ambientale al presupposto del tributo ritenuto, nell'interpretazione corrente, un tributo di scopo.

La scelta operata dalla Commissione Europea ha rappresentato una svolta razionalizzatrice nei confronti della disomogenea fiscalità ambientale, fino a quel momento prevalente nei paesi UE, come sottolineato da autorevoli fonti(12).

In tale ottica, al fine di creare un coordinamento nell'esercizio della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale, è opportuno rispettare gli obblighi derivanti dal diritto comunitario(13).

Va sottolineato, inoltre, che la Comunicazione del 1997 ha determinato i seguenti principi, validi per i Paesi membri:

il principio "*chi inquina paga*" (art 174 Trattato CE), che ha assunto il carattere di una linea guida di protezione dell'ambiente(14);

il divieto di istituire dazi doganali o tasse di effetto equivalente (art. 23 - 25 Trattato CE) nei rapporti commerciali tra gli Stati membri. Appare, pertanto, in contrasto, con tale normativa, l'istituzione di tributi ambientali che colpiscono esclusivamente prodotti stranieri, falsando, in tal modo, la concorrenza(15);

il divieto di restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione di merci tra gli Stati membri o misure di effetto equivalente (art 28-30 Trattato CE). Tali restrizioni possono essere introdotte solo se giustificate da motivi di "tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale"(16);

il principio di non discriminazione fiscale nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri (art 90 Trattato CE); il che vieta l'applicazione di una maggiore tassazione ambientale di prodotti stranieri rispetto a quelli nazionali;

l'armonizzazione delle norme comunitarie in materia di tassazione indiretta (art. 93 Trattato CE)(17). Il tributo ambientale nazionale, che incide sulle accise, sugli oli minerali, il tabacco e le bevande alcoliche, deve adeguarsi alla disciplina comunitaria in vigore. In proposito, va rilevato che le direttive comunitarie prevedono disposizioni che impongono, agli Stati membri, di comunicare le misure adottate. In sostanza, le leggi fiscali ambientali disciplinate dal diritto comunitario derivato sono soggette all'obbligo di notifica alla Commissione;

la disciplina degli aiuti di Stato (art 87-88 Trattato CE)(18). Sono

incompatibili i tributi ambientali di scopo destinati a favorire talune imprese o produzioni, ovvero le agevolazioni, in contrasto con la disciplina comunitaria. Dal gennaio 2002 tutti i regimi di aiuto in materia ambientale - disciplinati dagli art 87-88 - devono essere preventivamente notificati alla Commissione, la quale può disporre sgravi da tributi ambientali se riguardano un'imposta nazionale non rientrante in quelle comunitarie, per un periodo massimo di dieci anni(19).

Ne deriva che il rispetto di tali disposizioni sulla politica ambientale, sul Mercato Unico e sulle regole di concorrenza, nonché sulle altre politiche comunitarie, rende particolarmente complessa l'introduzione di norme fiscali ambientale.

1.2. Il ruolo della finanza regionale e locale in senso ecologico alla luce della revisione della legge costituzionale

Negli ultimi tempi, l'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni e degli enti locali, specie nella gestione della fiscalità ambientale, va assumendo un ruolo sempre più determinante, a seguito della riforma(20) del titolo V, parte seconda della Costituzione, avvenuta con legge costituzionale n. 3 del 2001(21).

Obiettivo della modifica alla parte II della Costituzione, oggetto di accesi dibattiti a livello politico e dottrinario, era, in primo luogo, il rafforzamento dei poteri delle Regioni, alle quali è affidata la competenza legislativa esclusiva in materia di assistenza sanitaria e sociale, nonché di istruzione: quindi, in quelle materie ritenute, dai promotori del testo di revisione, fondamentali per i rapporti tra i poteri pubblici ed i cittadini.

La trasformazione della competenza legislativa regionale da "concorrente" in "esclusiva", secondo i fautori della riforma, da una parte svincola il legislatore regionale dai principi fondamentali della materia, dall'altra continua a sottoporlo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, ovviamente, dal rispetto della Costituzione. Tale limite riserva allo Stato competenze legislative esclusive in una serie di materie ed ambiti che, come si avrà modo di ribadire, vanno dalla "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali" e dall'ordinamento civile e penale, alla tutela dell'ambiente ed a quello della concorrenza. La sfera materiale della legislazione esclusiva dello Stato risulta "potenziata" dal nuovo testo di revisione mediante l'aggiunta di alcune nuove materie, a seguito della soppressione in capo alle regioni di ambiti competenziali di natura concorrente.(22)

L'ipotesi di orientare il sistema fiscale regionale in senso ecologico risale, in Italia, alla fine degli anni 70(23). Sin da allora appariva opportuna una ripartizione di competenze, e si prevedevano appositi tributi con finalità ecologiche in funzione delle caratteristiche geofisiche del territorio. Successivamente, a seguito delle trasformazioni riguardanti la ripartizione di competenze e funzioni, si è avvertita la necessità di potenziare "un programma regionale di sviluppo, i cui diversi interventi settoriali si ricolleghino, raccordando le scelte in tema di sviluppo economico con quello di localizzazione delle attività produttive sul territorio"(24).

Il sistema impositivo locale a connotazione ambientale trova una fonte primaria nell'imposizione immobiliare, il cui principio ispiratore è la stretta correlazione territoriale. Ne deriva che l'ente locale può imporre un tributo solo se il suo presupposto sia collegato con il territorio su cui esercita la potestà amministrativa, che si traduce in un'attività economica o, più frequentemente, in beni immobili(25). Si rileva, inoltre, che la proprietà esplica una elevata funzione sociale, che va tutelata in presenza di un razionale sfruttamento del territorio, al fine di non compromettere le caratteristiche ambientali. Ovviamente tale funzione può essere meglio gestita a livello decentrato(26).

In altre parole, in presenza di una diffusa varietà di condizioni ambientali e tecnologiche-produttive caratterizzanti le diverse aree territoriali del Paese, appare preferibile una tassazione di tipo locale. Per contro, è più opportuno risolvere alcune problematiche, come ad esempio le emissioni inquinanti, attraverso una disciplina a livello centrale, nel rispetto delle esigenze e delle istanze locali. Come si avrà modo di osservare, infatti, è di esclusiva competenza dello Stato predisporre una programmazione di carattere generale che fissi i principi e le direttive cui le Regioni e gli Enti locali dovranno uniformarsi.

Occorre, pertanto, analizzare gli attuali scenari impositivi con riferimento alla ripartizione tra Stato, Regioni ed enti locali, avendo riguardo agli art.

117 e 119 della Costituzione, come disciplinati dalla Legge Cost. n. 3 del 2001.

L'art. 117, Il comma Cost., attribuisce allo Stato potestà legislativa esclusiva in merito al "(...) sistema tributario e contabile dello Stato" (lett. e); "alla tutela dell'ambiente, dell'ecosistema, e dei beni culturali" (lett. S)

Sono materie di legislazione concorrente "(...) l'armonizzazione dei bilanci pubblici, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". "Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione di principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato" (art. 117, III comma Cost.).

"Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato" (art. 117, IV comma, lett. e Cost.)

In campo finanziario, l'art. 119 Cost. (al I e II comma) prevede che l'autonomia di entrata e di spesa sia disposta per Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni in armonia con la Costituzione, secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tali Enti hanno risorse autonome, stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, disponendo di compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

A tal uopo, risultano interessanti le pronunce della Consulta sul riparto di competenze legislative tra Stato e Regioni in materia ambientale, alla luce della nuova formulazione dell'art. 117 Cost..

Con la sentenza n. 407 del 2002(27), la Corte Costituzionale riconferma l'orientamento maturato precedentemente alla riforma e, richiamando i propri precedenti, afferma che "l'evoluzione legislativa e la giurisprudenza costituzionale portano ad escludere che possa identificarsi una "materia" in senso tecnico, qualificabile come "tutela dell'ambiente", dal momento che non sembra configurabile come sfera di competenza statale rigorosamente circoscritta e delimitata giacché, al contrario, essa investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze".

Secondo la Corte, l'ambiente rappresenta un valore costituzionalmente protetto che, in quanto tale, delinea una materia "trasversale", tale da consentire l'affermarsi di competenze diverse, quali quelle regionali. Allo Stato spettano le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale.

In sostanza, appare evidente che l'intento del legislatore sia stato quello di riservare allo Stato il potere di fissare standard di tutela uniforme sull'intero territorio nazionale, senza peraltro escludere, in questo settore, la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali. Infine, la sentenza afferma che rientra nella competenza concorrente regionale la cura degli interessi relativi alla materia "governo del territorio"(28). Le Regioni, pertanto, sono titolari di una serie di competenze concorrenti, riguardanti profili indissolubilmente connessi con la tutela dell'ambiente.

Con una successiva sentenza n. 536 del 2002(29), la Consulta afferma che l'art. 117, lett. s) della Costituzione tutela, in modo uniforme, l'ambiente e l'ecosistema, ponendo un limite agli interventi, a livello regionale, che possano pregiudicare gli equilibri ambientali. Viene ribadito, così, che l'ambiente rappresenta un valore costituzionalmente protetto, non escludente la titolarità, in capo alle Regioni, di competenze legislative quali il governo del territorio, la tutela della salute, ecc.

Dal canto suo, lo Stato può dettare standard di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale, anche incidenti sulle competenze legislative regionali ex art. 117 della Costituzione(30).

Di particolare interesse, per valutare il riparto di competenze tra Stato e Regioni, appare la sentenza n. 303 del 2003(31) in materia di lavori pubblici e, in generale, sul rapporto tra la distribuzione delle competenze legislative ex art. 117 Cost. e il principio di sussidiarietà. L'art. 117 Cost. viene interpretato alla luce dell'art. 118 Cost., che disciplina le funzioni amministrative. La Corte afferma che l'art. 118 Cost. introduce, per le funzioni amministrative, un meccanismo dinamico che rende meno rigida la distribuzione delle competenze legislative, prevedendo che le funzioni amministrative, generalmente attribuite ai Comuni, siano allocate ad un livello di governo diverso, per assicurarne l'esercizio unitario sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed

adeguatezza (32).

In sostanza, lo sviluppo interpretativo della Corte Costituzionale evidenzia una nozione di ambiente "a carattere trasversale", collegata ad altre materie per l'attribuzione di competenze. Il riparto di competenze si ispira al principio di sussidiarietà secondo un criterio che è quello di riservare allo Stato "il potere di fissare standard di tutela uniforme sull'intero territorio nazionale, senza peraltro escludere, in questo settore, la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali".

Di recente, il legislatore costituzionale è intervenuto introducendo "il codice dei beni culturali e del paesaggio"(33). In proposito, sono state affrontate questioni in materia di edilizia ed urbanistica (sentenze n. 51(34) e n. 182(35) del 2006), nonché in tema di tutela dell'ambiente (sentenza n. 183 del 2006). Tali questioni attengono ai temi della tutela del paesaggio e del governo del territorio, alle relative competenze, legislative ed amministrative, e alle reciproche interferenze. Ne deriva che spetta allo Stato fissare i principi di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale laddove le leggi regionali, invece, possono assumere, tra i loro scopi, finalità di tutela ambientale, purché siano rispettate le regole uniformi fissate dallo Stato. Appare, in sostanza, legittimo l'intervento normativo statale o regionale di maggiore protezione dell'interesse ambientale (sentenze n. 62(36), n. 232(37) e n. 336(38) del 2005).

In campo finanziario e tributario, invece, particolarmente restrittivo è stato l'intervento della Corte Costituzionale.

Nella recente sentenza n. 37 del 2004(39) la Consulta, confermando le precedenti pronunce n. 296(40) e n. 297(41) del 2003, nonché la n. 16 del 2004(42), afferma che l'attuazione del disegno di legge costituzionale, delineante il sistema tributario e finanziario degli Enti territoriali, richiede "preventivamente l'intervento del legislatore statale, cui spetta non solo fissare i principi cui i legislatori dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, Regioni ed Enti locali".

Ne consegue che la potestà legislativa in materia fiscale resterà di competenza statale fino al momento della determinazione dei principi fondamentali nelle materie di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Ciò è quanto si approfondirà nel prosieguo del lavoro, esaminando la potestà normativa in materia di fiscalità ambientale attribuita agli enti locali.

1.3. Potestà normativa degli enti locali in materia di fiscalità ambientale

Come si è avuto modo di osservare, il nuovo art 119 Cost (al I e II comma) prevede che "Comuni, province, città metropolitane e regioni, hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa "...hanno risorse autonome", "stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

È opportuno chiarire il significato dell'espressione "*stabiliscono*" riferita ai tributi propri. Secondo autorevole dottrina(43) "*stabilire*" non va inteso nel senso di scegliere con "piena discrezionalità o con lievi condizionamenti" gli elementi essenziali, ossia costitutivi dell'obbligazione tributaria quali il presupposto, la base imponibile e l'aliquota.(44)

Ne consegue che i "tributi propri" posti in essere dalle Regioni devono essere stabiliti secondo i criteri fissati dalla legge statale, ai sensi dell'art. 23 Cost.. Quindi la riserva di legge relativa e rinforzata, di cui all'art 23 Cost., non muta la sua natura "statale", nel senso che ogni aspetto fondante di un tributo, anche regionale, viene disciplinato da una legge dello Stato(45).

Dunque, il presupposto, i soggetti passivi, la base imponibile, l'aliquota massima, sono materie riservate alla legge dello Stato. Alla legislazione regionale, o alla potestà regolamentare di regioni ed enti locali, possono essere affidati solo aspetti attuativi, tra cui la scelta dell'aliquota, ma entro un limite minimo o massimo predesignato. Ne deriva un ordinamento tributario generale con un'unica potestà statale, e con l'autonomia degli Enti locali in merito all'*an* ed al *quantum* del tributo ordinata secondo il criterio gerarchico delle fonti (che pone la legge regionale subordinata a quella statale e sovraordinata agli atti normativi degli altri Enti locali), da armonizzarsi e coordinarsi con la legge

regionale e nei limiti di quella statale.

Questa conclusione non sembra condivisa pienamente da autorevoli studiosi(46), secondo cui l'art 23 della Costituzione è espressione di riserva di legge relativa e rinforzata che, in via prioritaria, si riferisce alle leggi tributarie dello Stato ma non esclude quelle regionali. Il divieto imposto alle regioni, di istituire dazi doganali o di transito, di cui all'art 120, I comma della Cost., presuppone che anche le Regioni abbiano potestà primaria in materia fiscale operando, in tal modo, un ampliamento rispetto al precedente testo costituzionale. Infatti, nella Costituzione del 1948, il divieto appariva rivolto alle Regioni ad ordinamento differenziato, non estendendosi, invece, alle regioni di diritto comune.

Il riformato art. 120 coinvolge direttamente l'attività di coordinamento in campo tributario attribuita alle Regioni dall'art 117, III comma Cost., da cui discende una tesi intermedia che riconosce autonomia tributaria anche alle regioni, sebbene nei limiti fissati dalla legge statale di coordinamento. Quindi, la situazione resta sostanzialmente invariata per gli enti locali, i quali esercitano la loro autonomia nei limiti definiti dalle leggi regolanti i tributi locali, suscettibili di ulteriori modificazioni a seguito dell'intervento dello Stato. Alle Regioni, invece, è riconosciuta una limitata autonomia tributaria, che esclude l'esistenza di un diritto di stabilire con proprie leggi nuovi tributi, rimanendo ciò una prerogativa dello Stato, da esercitarsi in armonia con la Costituzione, negli ambiti e secondo i principi predeterminati dal legislatore statale.

Va precisato che, nei limiti fissati dalla legge di coordinamento, la competenza regionale è primaria, distinguendosi, quindi, da quella degli altri enti territoriali, sebbene la nuova formulazione dell'art. 119 è caratterizzata da elementi di "ambiguità"(47), poiché pone sullo stesso piano le Regioni che hanno potestà legislativa (con i limiti anzidetti) e gli altri enti locali (che sono, invece, titolari solo di funzioni amministrative).

In conclusione, a seguito dell'avenuta riforma, il sistema fiscale a carattere ambientale appare limitatamente decentrato. Lo Stato rimane protagonista e responsabile nell'ambito di una politica innovativa che riequilibra gli oneri fiscali dei fattori produttivi e, allo stesso tempo, stimola le scelte dei contribuenti verso beni ed attività ecologicamente corrette, non potendo, in nessun caso, l'autonomia impositiva degli enti locali, determinare un incremento della pressione fiscale complessiva. Il coordinamento della finanza pubblica resta, dunque, caratterizzato dal predominio di quella statale che, pertanto, esercita un diritto di prelazione(48).

In altre parole, considerando anche l'esito del referendum, l'attività fiscale collegata all'ambiente, resta di competenza statale.

Sebbene, nell'ambito comunitario, esistano tematiche ambientali a connotazione sopranazionale (come si è avuto modo di osservare), ha assunto grande rilievo il ricorso alle imposte ambientali tese ad intervenire, oltre che a livello planetario, soprattutto nei confronti dei singoli territori nazionali.

Volendo chiarire le differenti responsabilità legislative, si può attribuire ad un livello gerarchico superiore (ossia statale, comunitario ed internazionale), la necessità di porre in essere gli strumenti impositivi in ordine agli obiettivi e ai contenuti ad ampio respiro mentre, al livello gerarchico locale (ossia Regioni ed Enti territoriali), spetta di dimostrare le proprie potenzialità agendo in maniera sinergica, e non contraddittoria, attraverso una politica ambientale coordinata.

Va rilevato, infatti, che le notevoli differenze territoriali caratterizzanti il nostro paese dovrebbero suggerire l'adozione di un modello di autonomia regionale. Al fine di non creare discriminazioni, ma per esigenze di uniformità e coordinamento, è auspicabile attribuire alle Regioni una fiscalità collegata all'uso del territorio e di tipo premiale sulla compartecipazione al gettito di tributi erariali. Le esigenze di coordinamento non possono essere, infatti, considerate un elemento accessorio, poiché esprimono fondamentali esigenze di unità del sistema in relazione al principio generale di uguaglianza, con particolare riguardo alle norme di agevolazione ed esenzione.

In definitiva, dalla panoramica normativa descritta, si può affermare che è possibile realizzare un sistema fiscale parzialmente decentrato a connotazione ambientale, in armonia con i principi statali e comunitari.

Bibliografia

ALFANO R., "L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della

finanza regionale" *Tributi-impresa* 2004;

ANZON A., "Flessibilità dell'ordine delle competenze legislative e collaborative tra Stato e regioni", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;

AMATUCCI A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", in *Riv. dir. fin.*, I, 1975;

AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, voce dell'*Enc. Giurid. Treccani*, vol IV, 2004;

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VII ed., Jovene Editore, Napoli, 2004;

BARTOLE S., "Collaborazione e sussidiarietà nel nuovo ordine regionale", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;

BIZIOLI G., I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale" *Giur. Cost.*, 2004;

CAMERLENGO Q., "Dall'amministrazione alla legge, seguendo il principio di sussidiarietà. Riflessioni in merito alla sentenza n. 303 del 2003 della Corte costituzionale", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;

Comunicazione della Commissione al Consiglio del 14/10/1991 [SEC (91) 1744 def], in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992;

Casado Ollero G., *Los fines no fiscales de los tributos*, in *Commentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma. Libro-homenaje al Professor F. Sainz De Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid 1991;

CELLERINO R., "L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1991;

Comunicazione della Commissione al Consiglio del 26/03/1997 COM (97);

Corte Costituzionale, sentenza n. 407 del 10-26 luglio 2002;

Corte Costituzionale, sentenza n. 536 del 18-20 dicembre 2002;

Corte Costituzionale, sentenza n. 96 del 26-28 marzo 2003;

Corte Costituzionale, sentenza n. 222 del 4-24 giugno 2003;

Corte Costituzionale, sentenza n. 296 del 22-26 settembre 2003;

Corte Costituzionale, sentenza n. 297 del 22-26 settembre 2003;

Corte Costituzionale, sentenza n. 307 del 1-7 ottobre 2003;

Corte Costituzionale, sentenza n. 303 del 25 settembre - 01 ottobre 2003;

Corte Costituzionale, sentenza n. 259 del 8-22 luglio 2004;

Corte Costituzionale, sentenza n. 16 del 10-16 gennaio 2004;

Corte Costituzionale, sentenza n. 37 del 20-26 gennaio 2004;

Corte Costituzionale, sentenza n. 62 del 13-29 gennaio 2005;

Corte Costituzionale, sentenza n. 232 del 8-16 giugno 2005;

Corte Costituzionale, sentenza n. 336 del 14-27 luglio 2005;

Corte Costituzionale, sentenza n. 51 del 6-10 febbraio 2006;

Corte Costituzionale, sentenza n. 182 del 20 aprile-5 maggio 2006;

COASE R. H., "The problem of social cost", *Journal of Law and Economics*, III; 1960;

COLOMBATTO E., *Tutti proprietari: la nuova scuola del property rights*, saggio di Coase, "Il problema del costo sociale" Firenze 1980;

DAGNINO A., "La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia ambientale", *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004;

D'ARPE E., "La Consulta censura le norme statali "cedevoli" ponendo in crisi il sistema: un nuovo aspetto della sentenza 303/2003", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;

D'ATENA E., "L'allocatione delle funzioni amministrative in una sentenza ortopedica della Corte Costituzionale", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;

DEL FEDERICO L., "Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali" *La finanza locale*, 2003;

DELORS, Libro Bianco su "Crescita, competitività e occupazione", 1994;

Dickmann, *La Corte costituzionale attua il Titolo V (Osservazioni a Corte Cost., 1° ottobre 2003, n. 303) Federalismi.it*, 2003;

EINAUDI M., *Economia del benessere*, Torino, 1968;

Esposito De Falco O., "L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche" in *Riv. Giur. Amb.* 2004;

Esposito De Falco O., *La direttiva emissions trading: nuovo strumento impositivo di tutela dell'ambiente*, Aracne editrice, 2005;

Fichera F., *Imposizione ed extrafiscalià nel sistema costituzionale*,

Napoli 1973;
Fichera F., "Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparati", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1997;
FREGNI M. C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale* in *Rassegna tributaria*, 2005;
GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione* in *Rassegna Tributaria*, 2002;
GALLO F., MARCHETTI F., "I presupposti della tassazione ambientale", in *Rassegna Tributaria*, 1999;
GERELLI F., *Ascesa e declino del business ambientale*, Bologna, 1990;
Gleria L., "Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco", *Riv. Dir. Trib.* 2003;
González García E., *Concepto ctual de tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, 21, 1996;
G.U n. 269 del 18/11/2005;
G.U.C.E. C del 10/03/94;
Martul Ortega Y., "I fini extrafiscali dell'imposta", *Trattato di Diritto Tributario* (diretto da A. Amatucci), Annuario, Padova 2001;
MORRONE A., "La Corte costituzionale riscrive il titolo V?", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;
MORRONE A., "Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali", *Giur. Cost.*, 2004;
MOSCARINI A., "Titolo V e prove di sussidiarietà: la sentenza n. 303/2003 della Corte costituzionale" *Federalismi.it*, 2003;
OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989;
OSCOLATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam 1979;
PABA S., "Il problema della scelta degli strumenti di regolamentazione in politica ambientale", in *Industria e ambiente*, 1992;
PATRIZI V., "Strumenti economici per la tutela dell'ambiente. Il caso delle modificazioni irreversibili", in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1990;
PERRONE CAPANO R., "L'imposizione e l'ambiente", in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) A. Amatucci, Padova, 2001;
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*, 2005;
PICCIAREDDA F.,- SELICATO P., *I tributi e l'ambiente, profili ricostruttivi*, Milano 1996;
PIGOU A. C., *The economics of Weelfare*, VI ed., Mamillon, Londra, 1932;
Risoluzione del Consiglio 23 gennaio 1987, n. 485, in GUCE n. C 328 del 7 dicembre 1987, relativa al "quarto programma d'azione delle Comunità Europee in materia di ambiente";
Risoluzione del Consiglio 1 febbraio 1993, in GUCE n. C 138 del 17 maggio 1993, relativa al "quinto programma d'azione ambientale dell'Unione Europea";
TORTORELLI F., *Economia e territorio nella normativa regionale*, Padova, 1981.

Note

(1) OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam, 1979, p. 15 ss.

(2) PICCIAREDDA F., SELICATO P., *I tributi e l'ambiente, profili ricostruttivi*, Milano, 1996, p. 2 ss.

(3) La presenza di esternalità determina un imperfetto funzionamento delle leggi di mercato; infatti, se i costi esterni sono sopportati dai terzi e non sono incorporati nei prezzi di mercato, quest'ultimi non possono assolvere correttamente alla loro principale funzione, ossia la regolazione dell'equilibrio tra domanda e offerta di mercato.

(4) Risale a Pigou la prima proposta di intervento fiscale in funzione correttiva delle diseconomie esterne. Vd. PIGOU A., *The economics of walfare*, London, 1932 (tradotto in italiano da EINAUDI M., con il titolo *Economia del benessere*, Torino 1968). L'Autore, studiando le influenze delle esternalità sull'economia di un Paese, sosteneva che anche in un mercato con concorrenza perfetta è sempre necessario l'intervento dello Stato. Il naturale funzionamento del mercato è il migliore regolatore dell'allocazione delle risorse, quando viene supportato dai regolamenti dell'Autorità Pubblica (sussidi e tasse). Sull'elaborazione pigouviana si

veda: R. Perrone Capano, "L'imposizione e l'ambiente", *Trattato di diritto tributario*, (diretto da A. Amatucci), *Annuario*, Padova 2001; Osculati F., *La tassazione ambientale*, cit.; Amatucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* VII ed., Jovene editore, Napoli 2004.; Cellerino R., "L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1991, I; Picciaredda F., Selicato p., *I tributi e l'ambiente- profili ricostruttivi*, cit.

Di contrario avviso è Coase R. H., "The problem of social cost", *Journal of Law and Economics*, 1960; Vd anche Colombatto E., *Tutti proprietari: la nuova scuola del property rights*, saggio di Coase, "Il problema del costo sociale" Firenze, 1980. Per più ampi ragguagli circa il tributo come strumento di tutela ambientale, Vd Esposito De Falco O. "L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche" in *Riv. Giur. Amb.*, n. 5, 2004, p. 649.

(5) OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989.

(6) Il 13 ottobre 2003 è stata adottata la Direttiva 2003/87/CE che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissione di gas ad effetto serra nella Comunità e modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio. Il nuovo sistema comunitario si basa sul metodo del *cap and trade*, secondo cui l'autorità pubblica stabilisce l'obiettivo di qualità ambientale che si intende raggiungere, fissando il livello massimo di inquinamento consentito, in un dato periodo di tempo e in una determinata area. Ciascun Stato membro, sulla base del Piano nazionale di assegnazione, stabilisce, per il triennio 2005-2008, e per il quinquennio successivo 2008-2012, le quote di emissione da assegnare e quelle destinate ai singoli impianti. Vd ESPOSITO DE FALCO O. *La direttiva emissions trading: nuovo strumento impositivo di tutela dell'ambiente*, Aracne editrice, 2005.

(7) Risoluzione del Consiglio 23 gennaio 1987, n. 485, in GUCE n. C 328 del 7 dicembre 1987, relativa al "quarto programma d'azione delle Comunità Europee in materia di ambiente"

(8) Risoluzione del Consiglio 1 febbraio 1993, in GUCE n. C 138 del 17 maggio 1993, relativa al "quinto programma d'azione ambientale dell'Unione Europea"

(9) Comunicazione della Commissione COM 97/9 del 26 marzo 1997, pubblicata in GUCE 23 luglio 1997, n. 224

(10) PERRONE CAPANO R., "L'imposizione e l'ambiente", *Trattato di diritto tributario*, (diretto da A. Amatucci), *Annuario*, cit p. 121 ss.

(11) Sul tema dell'extrafiscalità si veda, per l'ordinamento italiano: A. Amatucci, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, cit.; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973; F. Fichera, "Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1997. Per l'ordinamento spagnolo: Y. Martul Ortega *I fini extrafiscali dell'imposta*, in *Trattato di Diritto Tributario* (diretto da A. Amatucci), *Annuario*, Padova 2001; E. Gonzàles Garcia, *Concepto ctual de tributo: Anàlisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, 1996, 21; G. Casado Ollero, *Los fines no fiscales de los tributos*, in *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Professor F. Sainz De Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, 104. Si segnala altresì, per l'ordinamento tedesco, L. Gleria, "Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco", *Riv. Dir. Trib.*, 2003.

(12) In tal senso GALLO F., MARCHETTI F., cit. p. 120 ss.

(13) DAGNINO A., *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia ambientale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n.2-3, 2004, p. 317.

(14) Comunicazione della Commissione, punto 14

(15) Comunicazione della Commissione, punto 15

(16) Comunicazione della Commissione, punto 37

(17) Comunicazione della Commissione, punto 23

(18) Comunicazione della Commissione, punto 26

(19) G.U.C.E. C 72 del 10/3/94

(20) La riforma ha anche inserito per la prima volta, nel testo costituzionale, la parola "ambiente", in relazione al riparto di competenze legislative tra Stato e Regione, all'art 117, II e III comma. Con la L. n. 131 del 2003 sono state previste le "disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3".

(21) Il 16 novembre 2005 è stato varato il testo di legge costituzionale,

approvato in seconda votazione a maggioranza assoluta, ma inferiore ai due terzi dei membri di ciascuna Camera, recante "modifiche alla parte II della Costituzione". Tale testo è stato sottoposto a referendum, in quanto non è stato approvato nella seconda votazione da ciascuna delle Camere, a maggioranza di due terzi dei suoi componenti. Attualmente è stato indetto referendum confermativo con Dpr del 28 aprile 2006, svoltosi il 25/06/06. In tutte le principali aree geografiche del paese ha vinto il "no" evidenziando una percentuale molto alta di contrarietà al progetto di revisione costituzionale.

(22) Gambino S. " Riorganizzazione territoriale dello Stato e principio di sussidiarietà tra riforme costituzionali e legislative. Il caso italiano in prospettiva comparatistica" in *www.federalismi.it*, n. 11, 2006, p 17 ss

(23) Alfano R., "L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale" in *Tributi-impresa* n. 2, 2004, p 22 ss.

(24) TORTORELLI F., *Economia e territorio nella normativa regionale*, Padova, 1981, p. 3 ss.

(25) In tal senso GALLO F., MARCHETTIF., *cit.* p. 130 ss.

(26) AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1975, p. 354 ss.

(27) Corte Cost., sentenza n. 407 del 10-26 luglio 2002.

(28) Nel caso di specie, la Corte Costituzionale afferma che spettano alle Regioni gli adempimenti connessi all'edificazione e alla localizzazione degli stabilimenti.

(29) Corte Cost., sentenza n. 536 del 18-20 dicembre 2002.

(30) La sentenza n. 96 del 2003 afferma che, nel valore costituzionale dell'ambiente, sono raccolti ed intrecciati tra loro interessi molteplici, che mettono capo a competenze differenziate, distribuite tra enti locali, Regioni e Stato, al quale spettano soltanto funzioni che richiedono una disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale. Dello stesso tenore è la sentenza n. 222 del 2003, che definisce l'ambiente come valore trasversale, spettando allo Stato le determinazioni che corrispondono alle esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale, senza che ne resti esclusa la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali.

La sentenza n. 307 del 2003, ed anche la successiva n. 336 del 2005, dopo avere ribadito che la tutela dell'ambiente rappresenta un compito nell'esercizio del quale lo Stato conserva il potere di dettare standard di protezione uniformi validi in tutte le Regioni e non derogabili da queste, dichiara che ciò non esclude affatto la possibilità che le leggi regionali, emanate nell'esercizio della potestà concorrente di cui all'art. 117, III comma Cost., o di quella "residuale" di cui all'art. 117, IV comma, possano assumere fra i propri scopi anche finalità di tutela ambientale.

(31) Corte Cost., sentenza n. 303 del 25 settembre - 01 ottobre 2003. Anzon A., *Flessibilità dell'ordine delle competenze legislative e collaborazione tra Stato e Regioni (nota a Corte cost. n. 303/2003)*; Bartole S., *Collaborazione e sussidiarietà nel nuovo ordine regionale (nota a Corte cost. n. 303 del 2003)*; Camerlengo Q., *Dall'amministrazione alla legge, seguendo il principio di sussidiarietà. Riflessioni in merito alla sentenza n. 303 del 2003 della Corte costituzionale*; Cintioli F., *Le forme dell'intesa e il controllo sulla leale collaborazione dopo la sentenza 303 del 2003*; D'Arpe E., *La Consulta censura le norme statali "cedevoli" ponendo in crisi il sistema: un nuovo aspetto della sentenza 303/2003*; D'Atena E., *L'allocatione delle funzioni amministrative in una sentenza ortopedica della Corte costituzionale (Nota a Corte cost. n. 303/2003)*; Morrone A., *La Corte costituzionale riscrive il titolo V?*; nonché R. Dickmann, *La Corte costituzionale attua (ed integra) il Titolo V (Osservazioni a Corte Cost., 1° ottobre 2003, n. 303)* e Moscarini A., *Titolo V e prove di sussidiarietà: la sentenza n. 303/2003 della Corte costituzionale*, entrambi in *Federalismi.it*, n.12, 2003.

(32) Di grande interesse è anche la sentenza n. 259 del 2004, che richiama il principio di sussidiarietà in relazione alle funzioni amministrative ed afferma che, poiché la competenza a rilasciare le autorizzazioni per lo svolgimento delle attività previste dalla legge, impugnata nel caso di specie, spetta alla Regione, la delega da quest'ultima alle Province del relativo potere autorizzatorio non è illegittima, in quanto non risulta lesiva di alcun principio costituzionale ed, anzi, è coerente con il principio di sussidiarietà.

(33) "Codice dei beni culturali e del paesaggio" ai sensi dell'art 10 della L. 2002 n. 137, approvato con decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.

- (34) Corte Cost., sentenza n. 51 del 6–10 febbraio 2006.
- (35) Corte Cost., sentenza n. 182 del 20 aprile–5 maggio 2006.
- (36) Corte Cost., sentenza n. 62 del 13-29 gennaio 2005.
- (37) Corte Cost., sentenza n. 232 del 8-16 giugno 2005.
- (38) Corte Cost., sentenza n. 336 del 14-27 luglio 2005.
- (39) Corte Cost., sentenza n. 37 del 20-26 gennaio 2004, in *Giur. Cost.*, 2004, p. 517, con nota di Morrone A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali* e di BIZIOLI G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale"*. Barbero M., Dalla Corte Costituzionale un Vademecum per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione (Nota a sentenza Corte Cost. n. 37/2004) in *www.federalismi.it* n. 5/2004 ; si veda le interessanti considerazioni in merito alla sentenza n. 37 del 2004 di 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*, n. 1-2, 2005, p. 15 ss.
- (40) Corte Cost., sentenza n. 296 del 22-26 settembre 2003.
- (41) Corte Cost., sentenza n. 297 del 22-26 settembre 2003.
- (42) Corte Cost., sentenza n. 16 del 10-16 gennaio 2004.
- (43) Amatucci A., voce *Autonomia finanziaria e tributaria* in *Enc. Giurid. Treccani*, vol IV, p. 2 ss; Amatucci A. *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica cit.*, p 83 ss.
- (44) Il termine "stabilire" è inteso con un significato diverso da GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione* in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2002, p. 59 . Secondo l'Autore, il verbo "stabilire" significa "determinare, fissare, indicare stabilmente" ed ha quindi un significato ben più pregnante del verbo "istituire", usato prima della riforma del titolo V Cost; "un tributo *istituito* dall'ente locale è normalmente un tributo già in precedenza *stabilito* nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo *stabilito* è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale.
- (45) In senso diverso GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione cit.*, p. 588 ss.; FREGNI M. C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale* in *Rassegna tributaria*, n. 3, 2005, p 699 ss.
- (46) 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, cit.*, p. 31 ss.
- (47) 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, cit.*, p. 2ss.
- (48) DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali* in *La finanza locale*, n. 4, 2003, p. 512.