



# Dipartimento di Economia, Statistica e Diritto

Università di Pavia

*Serie Economia*

n. 8/2011

Andrea Zatti

**Tassazione ambientale e federalismo fiscale: riflessioni e prospettive, con particolare riferimento al caso italiano**

QUADERNI DEL DIPARTIMENTO DI ECONOMIA, STATISTICA E DIRITTO  
UNIVERSITÀ DI PAVIA

---

*REDAZIONE*

Claudia Banchieri  
Dipartimento di Economia, Statistica e Diritto  
Università degli Studi di Pavia  
Corso Strada Nuova 65  
27100 PAVIA  
tel. 0039-0382-984406  
fax 0039-0382-984402  
E-MAIL [banchier@unipv.it](mailto:banchier@unipv.it)  
I Quaderni sono disponibili sul sito: <http://www-5.unipv.it/webdesed/quaderni.php>

*COMITATO SCIENTIFICO*

Italo Magnani (coordinatore)  
Luigi Bernardi  
Silvia Cipollina  
Paolo Giudici  
Silvia Illari  
Renata Targetti Lenti

**I QUADERNI DEL DIPARTIMENTO DI ECONOMIA, STATISTICA E DIRITTO** hanno lo scopo di favorire la tempestiva divulgazione, in forma provvisoria o definitiva, di ricerche scientifiche originali. La pubblicazione di lavori nella collana è soggetta a referaggio e all'approvazione del Comitato Scientifico.

Questa nuova edizione dei **QUADERNI** rappresenta la continuazione di tre serie di pubblicazioni pre-esistenti: Quaderni del Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale, Quaderni di ricerca del Dipartimento di Statistica ed Economia Applicate "L. Lenti" e Osservatorio dei contratti della P.A.

# **Tassazione ambientale e federalismo fiscale: riflessioni e prospettive, con particolare riferimento al caso italiano**

*Andrea Zatti\**

**Keywords:** Environmental taxes, fiscal decentralization, tax assignment, local environmental fiscal reform

**JEL:** H23, R51

## **Abstract**

The debate around green fiscal reform has been going on for more than 20 years in Europe and good examples of tax reform exist in some EU Member States. Yet, the focus has been until now mainly or almost completely concentrated on national fiscal systems, while the local dimension has been largely ignored.

Environmental taxes, or at least some of them - building and construction charges, park and road pricing, final energy consumption taxes, car registration and circulation taxes, charges on tourism, land use and occupation fees – show a strong link with the territorial context and can represent a promising tool to make citizens and city users pay for the service they benefit or for the external effects they generate. In a multilevel governance perspective, whenever a process of fiscal decentralisation is going on or is planned, a major attention could be therefore directed to the opportunity to fill in the fiscal gap, at least partially, through a major recourse to environmentally related taxes. A process aimed at pursuing a “double dividend” not only in terms of a less distortive fiscal system but even in terms of a more transparent and accountable model of financing local expenditures and functions.

In this paper, a preliminary assessment on this subject is provided, mainly focusing on the Italian experience. The categorization of environmental taxes, as proposed in the main national and international database, together with an evaluation of their quantitative evolution during the last two decades, actually show how no specific attention is given to the local dimension and how major research efforts have to be directed to this issue in the future.

---

\* Università di Pavia, Dipartimento di economia, statistica e diritto.

## **Indice degli argomenti**

1. Introduzione
2. Tassazione ambientale: aspetti definatori e classificazione in base alla finalità prevalente
  - 2.1 *La classificazione in base alla finalità dell'imposizione*
3. L'imposizione ambientale in Italia: un caso di contro riforma fiscale verde
4. Imposizione ambientale e federalismo fiscale tra corsa al ribasso e sindrome *nimby*
5. I tributi ambientali locali in Italia: il quadro attuale
6. Autonomia fiscale e attuazione del federalismo: i principi di riferimento
7. Le prospettive per l'imposizione ambientale a livello comunale
  - 7.1 *Tributi ambientali pigouviani/incentivanti*
  - 7.2 *Tributi con prevalente funzione fiscale*
  - 7.3 *Contributi speciali ed entrate paracommutative con effetti ambientali*
8. Considerazioni conclusive

## 1. Introduzione

L'analisi che segue si pone come obiettivo quello di indagare i possibili collegamenti tra due temi di finanza pubblica già ampiamente oggetto di trattazione teorica e di contributi empirici – quello della tassazione ambientale e quello del decentramento fiscale – col fine di ricercarne e valorizzarne gli effetti sinergici e di mutuo rinforzo.

L'utilizzo di strumenti economici nel campo delle politiche ambientali ha ricevuto una continua attenzione nel dibattito europeo e internazionale da più di due decenni,<sup>1</sup> da cui è emersa l'opportunità di affermarli come “*major tools to get the price right and to create market-based incentives for environmentally friendly behaviour*”.<sup>2</sup> La tassazione ambientale assume in tale prospettiva primariamente il ruolo di strumento regolatorio,<sup>3</sup> finalizzato ad allineare i costi privati a quelli sociali e a incentivare, attraverso segnali di prezzo, comportamenti preferibili dal punto di vista collettivo.<sup>4</sup>

Parimenti diffuso e prolungato è risultato, in parallelo, l'interesse per la diffusione di diverse e più articolate forme di finanziamento proprio a livello di governi locali, che rendano possibile una maggiore responsabilizzazione e valorizzazione dell'autonomia e della trasparenza dell'operato del sistema pubblico e delle sue articolazioni territoriali.<sup>5</sup>

Meno indagate e sviluppate appaiono, invece, almeno nella percezione di chi scrive, le possibili interazioni tra i due temi, che, al contrario, non dovrebbero essere trascurate, in particolar modo qualora l'attenzione data alla tassazione ambientale e al decentramento fiscale si consolidino progressivamente nel tempo. Quanto più, infatti, si diffonda l'utilizzo di tributi ambientali, quanto più l'impiego razionale delle risorse ottenute diviene uno degli aspetti centrali dell'analisi e una delle componenti che influenza in maniera decisiva l'efficienza complessiva del quadro d'intervento. Il dibattito sulla corretta redistribuzione delle entrate tra i diversi livelli di governo costituisce necessariamente uno dei punti chiave di tale profilo d'indagine. In altri termini, 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. Allo stesso tempo, la volontà/esigenza di trovare crescenti forme di finanziamento autenticamente 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 tassazione ambientale costituisce verosimilmente un promettente tassello di tale prospettiva di diversificazione, in grado di fornire un contributo non trascurabile allo sviluppo dell'autonomia finanziaria degli enti decentrati senza interferire in maniera eccessiva con le tradizionali fonti di gettito già di pertinenza statale.

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<sup>6</sup> e teoriche<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> Si veda in tale direzione, solo per citare i più rilevanti: OECD (1989, 1991, 1993, 1994, 1996, 1997a, 2001, 2006); European Commission (1992, 1993a, 1996, 2001, 2007a); EEA (2000, 2006).

<sup>2</sup> European Commission (1993, p. 105), “Towards Sustainability. The European Community Programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development (better known as The Fifth EC Environmental Action Programme)”. Proprio il Quinto programma d'azione ambientale in ambito comunitario si è fatto promotore di un importante cambio di prospettiva, teso ad affiancare i tradizionali interventi di regolamentazione amministrativa con una maggiore gamma di strumenti, tra cui particolare enfasi viene data a quelli di natura economica. Raccomandazione ripresa in pieno anche dal successivo Sesto programma (European Commission, 2001).

<sup>3</sup> Ovvero giustificato da prevalenti finalità allocative, dirette a correggere forme di fallimento del mercato.

<sup>4</sup> OECD (1996).

<sup>5</sup> Anche qui, senza alcuna pretesa di esaustività, si può far riferimento a OECD (1999), Bird (2001, 2003, 2008), Oates (1999), Oates, Schwab (2004).

<sup>6</sup> Non può ad esempio sfuggire come entrambi i temi costituissero due pilastri del Libro Bianco di Tremonti del 1994, intitolato appunto: “Libro bianco del nuovo Fisco – Come passare dal vecchio al nuovo attraverso federalismo,

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.<sup>8</sup> In particolare, quest'ultima, dopo aver raggiunto livelli significativi e tra i più alti d'Europa agli inizi degli anni novanta, essenzialmente dovuti al consistente utilizzo delle accise energetiche come fonti di gettito, ha sperimentato nell'arco degli ultimi decenni un'importante fase di stallo, che ne ha ricondotto l'incidenza sulle entrate complessive e sul PIL in linea con la media europea.<sup>9</sup>

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,<sup>10</sup> ha scontato una difficoltà perdurante nel trovare nuove e condivise fonti fiscali proprie a livello decentrato, tanto che, alla vigilia dell'attuazione dell'art.119, l'autonomia finanziaria degli enti locali ha manifestato un progressivo regresso verso forme di finanza derivata.<sup>11</sup>

Rispetto a tale quadro carico d'incognite, si intende qui discutere e motivare se non convenga, sia sul versante della capacità di perseguire con successo riconosciuti obiettivi di salvaguardia ambientale, sia su quello della reale attuazione del decentramento, valorizzare le potenzialità di "riforme fiscali verdi a livello locale", intese come processi basati, in maniera più o meno articolata e combinata, sul duplice passaggio: - dalle imposte generali alla tassazione ambientale e - dall'imposizione centrale a quella locale. Un passaggio teso a perseguire un doppio dividendo non solo in termini di minori effetti distorsivi della tassazione nel suo complesso, ma anche di maggiore trasparenza del finanziamento locale rispetto a forme di prevalente finanza di trasferimento e/o compartecipazione.

Nella conduzione dell'analisi ci concentreremo sulla fiscalità dei Comuni, nella convinzione che, coerentemente con il principio di sussidiarietà, essi rappresentino il naturale e primario luogo di attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative, e condividendo l'idea per

---

tassazione ambientale e semplificazione"; né come il successivo disegno di legge Prodi-Padoa Schioppa in materia di federalismo fiscale (AC 3100 della XV legislatura) avesse posto una notevole attenzione ai tributi di natura ambientale come possibili fonti di finanziamento degli enti decentrati, prevedendo di poter demandare a livello regionale e sub regionale strumenti quali: l'addizionale all'imposta di consumo sul gas metano, l'addizionale sui canoni statali per le utenze di acque pubbliche, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, l'imposta sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni demaniali e del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse automobilistiche.

<sup>7</sup> Tra gli altri: Osculati (1979); Gerelli, Tremonti (1992); Gerelli et al. (1993); Majocchi (1996a e b, 2000).

<sup>8</sup> Osculati (2010), Eurostat (2010).

<sup>9</sup> ISTAT (2010a).

<sup>10</sup> Che prevede, ai primi due commi dell'art. 119 (L. 3/2001), che:

*"I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.*

*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio".*

Una formulazione che tende, almeno sulla carta, ad accentuare i margini di auto manovra, in particolar modo per gli enti locali, rispetto alla precedente formulazione:

*"Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni.*

*Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali".*

<sup>11</sup> Diversi sono i richiami in questo senso negli atti preparatori all'applicazione del cosiddetto federalismo fiscale. La "Relazione del Governo italiano sul federalismo fiscale" (30 giugno 2010) ha identificato la situazione della finanza locale con la metafora dell'"albero storto", a rappresentare un sistema di governo multilivello ove "la spesa locale è fatta da Governi che hanno il potere di spesa ma non il dovere di presa fiscale, così risultando fiscalmente irresponsabili" (p. 5) o ancora ove "sono state decentrate in Italia funzioni legislative e amministrative per un volume equivalente a quello del Canada, ma sul fronte del finanziamento si è rimasti interni ad un modello di sostanziale finanza derivata" (p. 12). Analogamente, l'"Indagine conoscitiva sulla finanza locale" della V Commissione Bilancio della Camera (28 settembre 2010) prende le mosse dalla necessità "di valutare le criticità emerse nelle ultime legislature soprattutto in ragione della situazione di stallo del processo di superamento della natura derivata della finanza locale e di riconoscimento agli enti locali di entrate proprie di natura tributaria".

cui sia proprio per questo livello di governo che si manifestano le criticità e le apprensioni maggiori<sup>12</sup>, stretti come sono tra le potenziali limitazioni e spinte centralizzanti provenienti sia dal governo statale che da quello regionale.

In quanto segue, il paragrafo 2 fornisce una ricognizione sintetica di cosa si intenda, secondo una consolidata convenzione tra istituti statistici e di ricerca, per tributi ambientali e propone una classificazione tipologica in base alla finalità istitutiva. Il paragrafo 3 presenta l'attuale situazione quali-quantitativa della tassazione ambientale in Italia a livello aggregato, evidenziando i principali trend rispetto al quadro europeo. Ad una sintetica ripresa delle principali indicazioni teoriche sulla redistribuzione verticale delle competenze in campo ambientale (paragrafo 4), segue il paragrafo 5 che fornisce una ricognizione dei tributi ambientali applicati a livello locale in Italia, evidenziando come sinora la loro articolazione territoriale sia stata in effetti non adeguatamente considerata. Sulla base di tale quadro di partenza, e tenendo conto dei principi di riferimento della letteratura sul *tax assignment* (ricostruiti nel paragrafo 6, alla luce anche dei contenuti della legge delega italiana in tema di federalismo fiscale), il paragrafo 7 propone alcune possibili prospettive di valorizzazione delle diverse tipologie come tributi propri comunali, evidenziandone pregi e criticità. Il paragrafo 8, infine, presenta alcune brevi considerazioni conclusive.

## **2. Tassazione ambientale: aspetti definatori e classificazione in base alla finalità prevalente<sup>13</sup>**

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*”.<sup>14</sup>

La definizione così formulata permette di identificare alcune caratteristiche essenziali dell'oggetto che sono di seguito schematicamente considerate.

In primo luogo, si fa riferimento ad imposte, ovvero a prelievi obbligatori unilaterali<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup>

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*,<sup>17</sup> che rischierebbero

---

<sup>12</sup> D'Auro (2009).

<sup>13</sup> Per una trattazione più completa degli aspetti definatori sia consentito il rimando a Zatti (2011).

<sup>14</sup> ISTAT (2010b); Eurostat (2010). Del tutto analoga è la definizione adottata in sede OECD (OECD, 2001 p. 15) ove si include “*any compulsory, unrequited payment to general (or local) government levied on tax-bases deemed to be of particular environmental relevance*”. Tale perimetrazione dell'imposizione ambientale è il frutto di un lavoro congiunto per la costruzione di statistiche omogenee e confrontabili sulle imposte ambientali portato avanti negli anni '90 dai principali organismi internazionali impegnati sul tema: Eurostat, DG Ambiente e DG Fiscalità e Unione Doganale della Commissione europea, Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico e Agenzia Internazionale dell'Energia (IEA); per le risultanze di tale confronto cfr. OECD (1997b) e Eurostat (2001).

<sup>15</sup> Secondo la dicitura OECD “*compulsory unrequited payment*”, ove “*unrequited means that the benefits provided by the government to tax-payers are not normally in proportion to their payments*”, citato in European Commission (1996, p. 9).

<sup>16</sup> OECD (1996, p. 31): “*Ideally, the rate of the charge and the level of resources should be determined by what is considered to be an adequate level of service, and not the inverse where the level of services is determined by the amount of revenues raised*”.

<sup>17</sup> In realtà la prassi operativa finisce per contravvenire, almeno in alcuni casi, a tale disposizione. Si riscontra infatti che le imposte *ad valorem* sono certamente escluse quando assumono carattere generale (tipicamente l'IVA non rientra

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 stimata 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 potenzialmente dannosi sull'ambiente.<sup>18</sup> Se tale nesso è infatti provato e significativo, l'introduzione di un prelievo ad esso commisurato, in maniera più o meno precisa e affidabile, introduce un segnale di prezzo che modifica i costi relativi di produttori e consumatori, incentivandoli a rivedere le proprie scelte.<sup>19</sup> 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'azione.

Un ulteriore elemento desumibile dalla definizione citata richiama come non sia decisivo che la finalità ambientale rappresenti la motivazione esplicita all'origine del tributo (OECD, 1997a),<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup> 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 (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.<sup>22</sup>

Va inoltre rimarcato come non rilevi nell'identificazione della fattispecie in analisi che vi sia una destinazione delle entrate a interventi in campo ambientale: la logica di scopo, infatti, può o meno essere abbinata all'imposta ambientale senza che ciò ne rappresenti l'aspetto caratterizzante. Vi possono quindi essere tributi il cui gettito è destinato a programmi e specifiche attività ambientali

---

nelle statistiche), ma sono frequentemente ricomprese quando acquisiscono carattere selettivo. Ciò avviene in particolar modo nel settore dei trasporti ove in diversi paesi le tasse d'acquisto o possesso sui mezzi sono espresse in base al valore e sono incluse nei database sulle imposte ambientali.

<sup>18</sup> In tal senso la classificazione Eurostat (2010, p. 81): *"The definition of a tax as environmental is independent of its classification by economic function: any tax, be it on consumption, labour or capital, that has the effect of raising the cost of activities which harm the environment, is classified here as an environmental tax"*.

<sup>19</sup> Secondo l'OECD (OECD, 2006, p. 10): *"Environmental related taxes introduce a price signal that helps ensure that polluters take into account the costs of pollution on the environment when they make production and consumption decisions"* o ancora (OECD, 1996, p. 10): *"the purpose of tax instruments is to reduce the level of harmful emissions generated by production processes or consumption, by adjusting relative prices and changing market signals to discourage particular consumption patterns or production methods and to encourage the use of alternatives that lead to less environment degradation"*.

<sup>20</sup> La Nota Metodologica dell'ISTAT sulle imposte ambientali in Italia (ISTAT, 2010b) esplicita a riguardo che: *"Mentre la base dell'imposta riveste un ruolo fondamentale nella definizione delle imposte ambientali adottata a livello internazionale, non viene invece considerato rilevante l'obiettivo dell'imposta stessa per come risulta espresso dal legislatore. Le imposte ambientali includono pertanto sia strumenti introdotti con esplicite finalità di tipo ambientale, sia strumenti in cui non si ravvisa tale finalità nella formulazione normativa"*.

<sup>21</sup> Concetto ribadito in Cipollina (2009 p. 577) ove si ricomprendono tra gli strumenti fiscali/parafiscali che possono avere un impatto positivo sull'ambiente *"i tributi con effetti di regolazione – diretti o indiretti (cioè prodotti incidentalmente da misure finalizzate a ricavare gettito) – sul grado di sfruttamento delle risorse naturali"*.

<sup>22</sup> E' sulla base di questa considerazione che si possono identificare due nozioni diverse di tributo ambientale (Cipollina, 2009): una più ristretta riferibile ai soli tributi che incorporano l'ambiente nel proprio presupposto, così come bene protetto in modo diretto; l'altra più ampia che include appunto tutte quelle forme impositive che comunque esercitano un effetto positivo sull'ambiente, anche in maniera indiretta. Per questa seconda categoria l'OECD utilizza il termine *"Environmentally related taxes"*, ovvero tributi "con funzione ambientale", esplicitando come siano il collegamento e la relazione con effetti ambientali a risultare qualificativi. E' a questa seconda, più inclusiva, nozione che si farà riferimento nel seguito parlando di tassazione ambientale e di imposte ambientali.



(prevenzione e mitigazione dei danni, informazione e sensibilizzazione, incentivazione di comportamenti meno inquinanti, etc), ma anche altri che confluiscono nella fiscalità generale senza una preventiva ipoteca.

Infine, un ultimo tratto distintivo, non direttamente desumibile dalla definizione adottata ma ben presente nelle prassi applicative,<sup>23</sup> riguarda il perimetro del concetto di ambiente e della connotazione degli impatti negativi che si vuole disincentivare attraverso l'utilizzo degli strumenti di prezzo. E' infatti da condividere l'idea<sup>24</sup> per cui occorra 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. Una connotazione che, tra le altre cose, acquisisce una valenza di rilievo proprio a livello di enti locali, ove molti di questi aspetti trovano riflessi tangibili e dirette responsabilità di gestione, rendendo ancora più interessante il possibile collegamento tra strumenti di prelievo con funzioni ambientali e processi di decentramento fiscale.

## ***2.1 La classificazione in base alla finalità dell'imposizione***

Ai fini dell'analisi qui proposta, è utile distinguere tre principali tipologie di tributi ambientali:<sup>25</sup> imposte pigouviane o regolatorie; imposte con prevalente funzione fiscale; contributi speciali e tasse (di scopo).

*a) Imposte pigouviane o regolatorie.* Rientrano in questa categoria 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<sup>26</sup>/produzione/consumo. La generazione di entrate rappresenta un *by-product* dello strumento che non ne va a influenzare in maniera decisiva né l'istituzione né la manovra nel tempo. La prevalenza di un obiettivo ecologico esplicito come carattere distintivo fa sì che vadano inclusi in questa categoria anche quelle forme di prelievo derivanti dalla differenziazione e modificazione con finalità specificamente ambientali di tributi esistenti ed istituiti per altri scopi.<sup>27</sup>

*b) Imposte con una prevalente funzione fiscale.* Rientrano in questa seconda categoria 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*

---

<sup>23</sup> Che tendono ad includere nella categoria dei tributi ambientali strumenti che vanno a influenzare aspetti compositi e variegati del bene “ambiente”.

<sup>24</sup> Ben sintetizzata in Cipollina (2009).

<sup>25</sup> Classificazione con diverse analogie a quanto contenuto in European Commission (1996), Ekins (1999), Leicester (2006).

<sup>26</sup> Nel caso dell'approvvigionamento/sfruttamento di materie prime (risorse idriche, attività di cava e miniera, uso del suolo, caccia e pesca, etc.), la motivazione del prelievo regolatorio può anche essere quella di garantire che il valore di scarsità delle risorse non riproducibili sia adeguatamente riflesso nei prezzi.

<sup>27</sup> Il caso tipico è quello della modulazione delle accise sui carburanti in base ai diversi contenuti di sostanze inquinanti. In questo senso andava ad esempio considerata la *Carbon tax* italiana introdotta nel 1999, che si basava proprio su di una differenziazione selettiva delle aliquote delle accise.

*fattispecie tributaria*<sup>28</sup> e della struttura originaria del tributo, ma la cui funzione ambientale può risultare tutt'altro che trascurabile.<sup>29</sup> 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. Proprio questa circostanza fa sì che essi facciano comunemente riferimento a basi imponibili ampie e con effetti di sostituzione limitati, che li rendono in grado di garantire una certa affidabilità e stabilità nel tempo (tributi sui consumi energetici e sui trasporti in primo luogo).

c) *Contributi speciali o tasse (di scopo)*.<sup>30</sup> Rientra in questa categoria un insieme composito di strumenti di natura tributaria, ovvero comunque autoritativa, ma latamente riconducibili alla logica commutativa e del beneficio. La finalità primaria è anche in questo caso quella di reperire risorse fiscali, cercando però di individuare un collegamento tra contribuenti e destinatari dei servizi e delle opere finanziate. Si tratta, ovvero, di strumenti che tendono ad affermare, seppur in maniera indiretta e non sinallagmatica, una logica di compensazione/pagamento/concorso per benefici ottenuti o per i costi generati dai soggetti contribuenti,<sup>31</sup> 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:<sup>32</sup> individuando in maniera circoscritta ove le entrate

---

<sup>28</sup> Picciaredda, Selicato (1996, p. ix).

<sup>29</sup> Un esempio classico emerge dal confronto tra Paesi europei e Stati Uniti, dal quale si evince come il maggior utilizzo nei primi delle accise energetiche come fonte di gettito abbia determinato come effetto collaterale anche quello di incentivare progressivamente una maggiore efficienza energetica del parco auto rispetto a quello americano.

<sup>30</sup> La classificazione e nomenclatura delle forme tributarie spesso risulta complessa e non univoca, lasciando spazio a sovrapposizioni ed elementi contraddittori. Per quanto non si voglia (ne si sia in grado) di addentrarsi in maniera dettagliata nell'argomento, viene qui adottata come termine di riferimento la seguente tripartizione (Del Federico, 2009, p. 76-77):

- l'*imposta* è un prelievo coattivo acasuale nel quale il concorso delle pubbliche spese ha come presupposto una fattispecie per il cui verificarsi non rileva in alcun modo la correlazione tra l'attività dell'ente pubblico e l'utilità che da essa possa ritrarre il contribuente;
- la *tassa* consiste in una prestazione imposta nella quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto un fatto per il cui verificarsi rileva il godimento di un bene pubblico o una specifica correlazione tra l'attività dell'ente pubblico ed il vantaggio che da essa possa ritrarre il contribuente;
- il *contributo* consiste anch'esso in un a prestazione imposta che grava su chi ritrae un vantaggio specifico dall'esplicazione di un'attività pubblica; il contributo si distingue dalla tassa perché il vantaggio specifico deve pervenire al contribuente non quale singolo, ma quale membro di una collettività qualificata nei cui confronti l'ente pubblico svolge la propria attività ovvero in favore della quale realizza un'opera pubblica. Il principio del beneficio, in questo caso, assolverebbe la funzione di determinare i limiti del gruppo che deve concorrere alla copertura dei costi del servizio (dei servizi).

<sup>31</sup> Per la natura commutativa ma non sinallagmatica e corrispettiva di questi strumenti il riferimento obbligato è a Del Federico (2000, 2003, 2007, 2009). L'autore sottolinea (2009, p. 87) come si tratti di tributi che hanno "*come loro causa giuridica ... una particolare prestazione o un particolare servizio ricevuti dalla Pubblica Amministrazione*" o ancora (2009, p. 89) il cui presupposto "*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*"; ma ribadisce al contempo come tali tributi si "*collochino in rapporti autoritativi, non paritetici e soprattutto non contrattuali, in cui l'erogazione del servizio e il versamento del tributo non trovano causa nel reciproco scambio*" (2003, p. 267).

Analogamente, in European Commission (1996, p. 19) si parla di *earmarked taxes* quando "*there is a more or less direct link between the payment of the tax and the activities financed with the revenue of the tax. It can however not be said that the tax is a payment for a service provided by the authorities. The tax is not proportionally related to the benefit received, and the tax payer can not derive any rights on services from the payment of the tax*".

<sup>32</sup> Ne deriva quindi che l'accezione di tassa di scopo qui considerata assume una valenza più ampia rispetto a quella desumibile in senso letterale, in base alla quale (D'Auro, 2007, p. 33): "*ciò che qualifica il tributo di scopo è il vincolo apposto al suo gettito, che deve essere inderogabilmente destinato a specifiche finalità, fissate a priori, dal momento che dette finalità costituiscono la ratio fondamentale che presiede alla sua istituzione, l'elemento fondante che ne legittima il prelievo verso i contribuenti tenuti al suo pagamento*".

devono essere finalizzate,<sup>33</sup> lasciando una indicazione più lassa su di una certa categoria di spese,<sup>34</sup> o assumendo una natura ancora più generalista.<sup>35</sup> 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<sup>36</sup> e che lo strumento sia in grado, almeno in forma indiretta, di esercitare un effetto disincentivante su comportamenti dannosi.<sup>37</sup> Rispetto alla tripartizione proposta, è evidente come spesso emergano situazioni anfibe e sovrapposizioni, in cui la finalità del tributo risulta composita o soggetta ad evoluzioni nel tempo. Vi sono ad esempio strumenti come i prelievi sui flussi turistici<sup>38</sup> che possono veder prevalere la logica pigouviana, nel momento in cui siano primariamente finalizzati a disincentivare fenomeni di congestione e altre forme di esternalità negative legate alla presenza di visitatori; o quella del contributo, nel momento in cui vogliano far partecipare finanziariamente i non residenti in relazione ai servizi e ai benefici goduti (e/o ai costi aggiuntivi da essi generati), qualora questi ultimi non siano (o non possano essere) coperti da tariffazione diretta. Un'analoga considerazione può essere fatta per i *road pricing* norvegesi introdotti a cavallo tra gli anni '80 e '90,<sup>39</sup> che, inizialmente finalizzati al reperimento di gettito per la realizzazione di interventi nel campo dei trasporti urbani (logica del concorso alle spese), hanno finito per esercitare anche un effetto calmierante sui trend inerziali di crescita della mobilità (effetto dis-incentivante). 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<sup>40</sup> e/o differenziando il prelievo in base ai danni ambientali.

---

<sup>33</sup> Come nel caso dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili il cui gettito è destinato al completamento dei sistemi di monitoraggio del rumore, al disinquinamento acustico, al miglioramento generale della vivibilità dei territori coinvolti dalle attività aeroportuali e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti nelle aree aeroportuali.

<sup>34</sup> E' questo il caso ad esempio della normativa originaria dei contributi concessori in edilizia (L. 10/1977) che prevedeva una loro destinazione vincolata ad opere di urbanizzazione primaria e secondaria ad altri interventi infrastrutturali, non di parte corrente.

<sup>35</sup> 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"*.

<sup>36</sup> In European Commission (1996, p. 11) si afferma a riguardo che *"The polluter pays principle ... involves various taxes, including the earmarked taxes. As far as the latter are concerned, these provisions are not described in the study [on environmental taxation] unless they have an impact on environmental protection"*.

<sup>37</sup> Per questo motivo possono essere annoverati tra i tributi ambientali:

- il contributo di costruzione, che indirettamente disincentiva l'edificazione e impermeabilizzazione di nuovo suolo;
- le tasse di occupazione di spazi e aree pubbliche, che influenzano le scelte di destinazione degli spazi pubblici;
- i contributi di soggiorno, che possono ridurre e/o destagionalizzare i flussi turistici e le presenze;
- il *road e parking pricing*, che possono limitare gli effetti esterni legati al traffico e alla mobilità;
- i contributi ai consorzi di filiera, quando incentivano la riduzione degli imballaggi e la modificazione delle caratteristiche merceologiche;

ma non strumenti come la TARSU o i contributi di bonifica e di miglioria che si ispirano alla logica del beneficio, ma vanno ad incidere su basi imponibili che non esercitano effetti disincentivanti sui contribuenti.

<sup>38</sup> Per una rassegna su questo tema Biagi e al. (2004).

<sup>39</sup> Su questo punto sia consentito il rimando a Zatti (2008).

<sup>40</sup> Come nel caso del *"Fuel duty escalator"* introdotto nel Regno Unito nel 1993 (e abbandonato nel 1999) con la previsione di incrementare ogni anno l'aliquota del prelievo sul carburante di almeno 3 punti percentuali al di sopra del tasso d'inflazione al fine di promuovere l'efficienza dei veicoli e limitare la crescita della mobilità privata (Leicester, 2006).

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.<sup>41</sup> Tale esclusione, al di là degli aspetti puramente formali, risulta sostanziale per almeno due ordini di motivi.

In primo luogo, perché sono diversi la funzione e l'interesse a cui i due strumenti sono ricollegabili. La tariffa risponde infatti ad una logica tipicamente 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 applicarsi la definizione di imposta ambientale, che viceversa è applicabile nei casi in cui:<sup>42</sup>

- 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.

Vero è che anche le tariffe ambientali, soprattutto quando ispirate al principio del *full cost recovery*, influenzano i comportamenti e possono spingere a scelte più parsimoniose, ma questo trova un limite nella natura stessa dello strumento.<sup>43</sup> E' infatti possibile per il regolatore manovrare (più o meno liberamente) un'imposta per perseguire predeterminati obiettivi, mentre ciò non può essere fatto nel caso della tariffa, che sottostà ad un meccanismo di calcolo necessariamente legato alla dimensione dei costi.

Anche in questo caso, comunque, la linea di demarcazione tra le due tipologie di strumenti non è sempre netta e possono emergere importanti interrelazioni e aree di intersezione. Vi sono ad esempio realtà in cui l'imposta opera a valle o a monte – come nel caso del tributo speciale sui conferimenti in discarica o dei canoni di prelievo idrico – 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.

Un secondo aspetto sostanziale che distingue le tariffe dagli altri strumenti, di specifico e particolare interesse per l'argomento qui in analisi, riguarda il loro ruolo come fonti di finanziamento dei bilanci pubblici. Per natura, infatti, la tariffa ha uno stretto e vincolante legame

---

<sup>41</sup> Marchetti (2004, p. 3) sottolinea a riguardo come rimangano “*in via di principio estranei all'imposizione ambientale i pagamenti a fronte di servizi pubblici ambientali*”. In ISTAT (2010b p. 2) si legge come “*Si osservi che, seppur corrisposti obbligatoriamente al settore della PA, i pagamenti forniti in contropartita di un servizio e positivamente correlati al volume del servizio stesso rientrano invece nell'insieme delle tariffe (o canoni). Esempi di tariffe sono sia la Tariffa sui Rifiuti solidi urbani sia l'Imposta sui Rifiuti solidi urbani, i cui proventi sono quindi esclusi dai dati presentati qui*”. Sorprende, invero, l'identificazione dell'Imposta sui rifiuti solidi urbani (ovvero la Tarsu) come tariffa, visto la sua natura affatto diversa e la tradizionale collocazione nel primo titolo di bilancio dei Comuni. La sua non inclusione nell'ambito dell'imposizione ambientale non dovrebbe quindi essere ricondotta tanto alla sua natura corrispettiva, quanto al fatto che 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.

<sup>42</sup> European Commission (1996, p. 3).

<sup>43</sup> Nelle parole di Leicester (2006, p. 55): “*Although the charges will affect the decision of firms to extract water at all, or how much to extract, relative to them not being levied at all, they are not intentionally designed for environmental reasons*”.

con i costi del servizio reso e limita la flessibilità e discrezionalità nella destinazione delle entrate.<sup>44</sup> Mentre, quindi, per le imposte e i contributi si possono immaginare, almeno in parte, dei margini di manovra per le autorità di bilancio, sia nel determinarne la finalizzazione, sia nel manovrarne l'entità, ciò è precluso nel caso della tariffa. Se ci si pone, di conseguenza, l'obiettivo di investigare quali fonti di gettito possano contribuire alla copertura dei bilanci pubblici, l'interesse primario va verso le prime due tipologie di prelievo. Le tariffe possono certamente contribuire a coprire quote crescenti delle spese nei casi in cui alcuni servizi precedentemente coperti da imposte vedano affermarsi una logica corrispettiva,<sup>45</sup> ma tale opportunità, come già osservato, trova un limite superiore nella piena copertura dei costi<sup>46</sup> e, per definizione, è circoscritta al caso di beni pubblici con caratteri di non escludibilità e non rivalità.

Gli aspetti definitivi testé trattati permettono di evidenziare importanti elementi di collegamento tra l'imposizione ambientale e due categorie di rilievo nell'ambito dell'analisi tributaria: i tributi paracommutativi e la fiscalità selettiva.

Secondo la principale teoria di riferimento in materia,<sup>47</sup> infatti, i tributi paracommutativi 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 certe 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,<sup>48</sup> sia perché ciò arreca un costo (esterno)<sup>49</sup> agli altri membri della collettività. Se, come ulteriormente esplicitato: *“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”*,<sup>50</sup> sono del tutto evidenti i punti di stretto contatto sia con le imposte pigouviane, che con i contributi ambientali descritti in precedenza. Meno netto appare il legame con le imposte con prevalente natura fiscale che, per loro stessa natura, mantengono una significativa finalizzazione al finanziamento delle spese pubbliche generali, anche se la loro parziale, e talvolta crescente, valenza disincentivante mette in risalto una parziale componente causale, tanto maggiore quanto più diretto è il loro legame con gli effetti inquinanti.

Interessante è altresì il collegamento dei tributi ambientali con il concetto di tassazione selettiva,<sup>51</sup> che fa riferimento alla possibilità che i sistemi fiscali traggano giovamento in termini di efficienza e

---

<sup>44</sup> “Charges, on the contrary, are usually a payment in return for a clearly identified service or cost, and therefore lack the flexibility for the public budget to use such revenues” (European Commission, 2007a, p. 4); “User charges do not generally go to the Treasury into the consolidated budget. Their primary aim is not to raise revenue as such but to cover the actual costs of providing a service” (OECD, 2005, p. 34).

<sup>45</sup> “The introduction of charges for services that were previously under-priced or provided free of charge can allow a needed service (e.g. water supply, electricity or industrial wastewater treatment) to be provided on a sustainable basis and/or release funds for other uses” (OECD, 2005, p. 34).

<sup>46</sup> Il concetto è ribadito, per quanto riguarda la TIA per la gestione dei rifiuti, in IFEL (2010, p. 197), in cui si evidenziano *“i limiti di un'entrata di fatto tributaria, ma limitata quanto alla destinazione d'uso, al finanziamento del ciclo dei rifiuti, e all'ammontare, che non può superare il costo”*.

<sup>47</sup> Del Federico (2000, 2007, 2009).

<sup>48</sup> O in termini di produzione, o in termini di utilità di consumo.

<sup>49</sup> Costo che può essere rappresentato da un deterioramento, da una minore fruizione o dalla necessità di sostenere spese aggiuntive per avere lo stesso livello di servizio o utilità.

<sup>50</sup> Del Federico (2009, p. 89).

<sup>51</sup> Importanti riferimenti a riguardo sono ritrovabili in Petretto (2008).

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 diseconomie.

Lo sforzo condotto nelle pagine precedenti per ricostruire un quadro classificatorio, il più possibile esauriente, basandosi sulla finalità prevalente degli strumenti, non ha una natura esclusivamente speculativa e può avere importanti riflessi nella fase applicativa. E' infatti chiaro che l'esplicitazione dell'obiettivo primario influenza in maniera diretta la strutturazione iniziale del tributo e la sua modulazione nel tempo, andando ad interagire e anche a generare elementi di conflittualità con le altre finalità.<sup>52</sup> La tariffa, come si è argomentato, è finalizzata 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 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, sia per la scelta di cosa e chi tassare, sia per quella di quanto tassare, che l'obiettivo sia esplicitato in partenza e sia seguito da scelte coerenti, anche in chiave evolutiva.<sup>53</sup>

### **3. L'imposizione ambientale in Italia: un caso di contro riforma fiscale verde**

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.

La Tab. 1 include in dettaglio le imposte ambientali selezionate dall'ISTAT per l'Italia nel suo monitoraggio periodico, esplicitandone la base di riferimento, l'aggregato fiscale SEC 95 a cui ciascun strumento viene ricondotto e la classificazione in base all'oggetto della tassazione.

---

<sup>52</sup> Ekins (1999).

<sup>53</sup> Un esempio riferito ai trasporti può aiutare a comprendere meglio questo aspetto. Se l'applicazione di un *road pricing* urbano ha la finalità primaria di internalizzare i costi esterni associati alla mobilità, esso dovrà applicarsi alla totalità degli utenti, differenziando il pedaggio in base al periodo e al luogo, al fine di incidere maggiormente nelle ore e nei tragitti ove tali esternalità sono superiori. Se la finalità è quella di reperire gettito, una tariffa costante nel tempo può garantire maggiori entrate, lasciando minori possibilità agli utenti di evitare o limitare il pagamento; inoltre, se essa vuole fungere prevalentemente da contributo d'ingresso, per far concorrere i *city users* alla copertura del costo di servizi urbani non finanziati da corrispettivi (o da imposte locali), è giustificabile l'esenzione o la riduzione applicata ai residenti; esenzione che ovviamente ne ridurrà l'effetto disincentivante sul traffico.

**Tabella 1. Imposte ambientali in Italia: base imponibile e contabilizzazione secondo il SEC95**

<i>Tributo</i>	<i>Base</i>	<i>SEC95</i>	<i>Tipologia</i>
<b>Tassa sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di zolfo<sup>a</sup></b>	Emissioni di SO <sub>2</sub> e NO <sub>x</sub>	Altre imposte sulla produzione (d.29)	Inquinamento
<b>Contributo sui prodotti fitosanitari e pesticidi pericolosi<sup>b</sup></b>	Fatturato prodotti fitosanitari/Prezzo d'importazione	Altre imposte sulla produzione (d.29)	Inquinamento
<b>Tributo speciale sui conferimenti in discarica<sup>c</sup></b>	Ammontare di rifiuti conferiti in discarica	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Inquinamento
<b>Tributo provinciale per la tutela ambientale<sup>d</sup></b>	Superficie immobili o parametri presuntivi dei rifiuti prodotti (addizionale rispetto alla TARSU/TIA comunale)	Altre imposte sulla produzione (d.29)	Inquinamento
<b>Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili<sup>e</sup></b>	Peso ed emissione sonora dell'aeromobile come risultante dalla certificazione acustica internazionale	Altri proventi speciali assimilati alle imposte sulla produzione (d.29)	Trasporti
<b>Imposta sugli oli minerali e derivati<sup>f</sup></b>	Quantità di oli minerali e derivati immessi in consumo	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Energia
<b>Sovrimposta di confine sugli oli minerali<sup>f</sup></b>	Quantità di oli minerali e derivati	Imposte sulle importazioni esclusi i dazi sulle importazioni e l'IVA (d.2122)	Energia
<b>Imposta sui gas incondensabili<sup>g</sup></b>	Quantità gas incondensabili delle raffinerie	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Energia
<b>Sovrimposta di confine sul GPL<sup>f</sup></b>	Quantità GPL	Imposte sulle importazioni esclusi i dazi sulle importazioni e l'IVA (d.2122)	Energia
<b>Imposta sul gas naturale<sup>h</sup></b>	Quantità gas metano consumata	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Energia
<b>Imposta addizionale sull'energia elettrica di comuni e province<sup>i</sup></b>	Consumi di energia elettrica	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Energia
<b>Imposta sull'energia elettrica<sup>h</sup></b>	Consumi di energia elettrica	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Energia
<b>Imposta sui consumi di carbone<sup>i</sup></b>	Impieghi di carbone	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Energia
<b>Tasse automobilistiche a carico delle famiglie<sup>m</sup></b>	Potenza e classe ambientale auto di proprietà	Altre imposte correnti (d.59)	Trasporti
<b>Tasse automobilistiche a carico delle imprese<sup>m</sup></b>	Potenza e classe ambientale auto di proprietà	Altre imposte sulla produzione (d.29)	Trasporti
<b>Imposta provinciale di trascrizione (Pubblico Registro automobilistico)<sup>n</sup></b>	Trascrizione ed iscrizione veicoli	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Trasporti
<b>Imposta sulle assicurazioni RC auto<sup>n</sup></b>	Premio assicurativo	Imposte sui prodotti escluse le imposte sulle importazioni e sul valore aggiunto (d.214)	Trasporti

<sup>a</sup> Legge n. 449 del 27 dicembre 1997

<sup>b</sup> Legge n. 388 del 23 dicembre 2000 e Legge n.488 del 23 dicembre 1999

<sup>c</sup> Legge n. 549 del 28 dicembre 1995

<sup>d</sup> Decreto Legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992

<sup>e</sup> Legge n. 342 del 21 novembre 2000

<sup>f</sup> Decreto Legislativo n.504 del 26 ottobre 1995

<sup>g</sup> Legge n. 1167 del 10 dicembre 1954 e n. 405 dell' 11 giugno 1959

<sup>h</sup> Legge n. 158/1990; Decreto Legislativo n. 398 del 21 dicembre 1990; Legge n.68 del 19 marzo 1993 e Decreto Legislativo n.26 del 2 febbraio 2007

<sup>i</sup> Legge n.20 del 27 gennaio 1989 e Decreto Legislativo n.26 del 2 febbraio 2007

<sup>l</sup> Legge n. 448 del 23 dicembre 1998. La legge ha introdotto attraverso l'art. 8 la cosiddetta *carbon tax*, prevedendo un progressivo aumento delle accise sugli oli minerali nonché l'istituzione della menzionata imposta sui consumi di carbone

<sup>m</sup> DPR n. 39/1953; Legge 52/1983; Legge n. 449 del 27 dicembre 1997, Legge n. 296 del 27 dicembre 2006

<sup>n</sup> Decreto Legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997

Al di là della non sempre condivisibile natura degli aspetti definatori<sup>54</sup> e della scelte su cosa includere e cosa no nel database,<sup>55</sup> alcune considerazioni d'interesse emergono sia sull'evoluzione quantitativa che sulla composizione qualitativa (Tab. 2).

<sup>54</sup> La nomenclatura adottata dal legislatore italiano pare ad esempio utilizzare in maniera abbastanza interscambiabile i termini di imposta (utilizzata ad esempio nel caso delle accise o in quello delle emissioni sonore), tassa (tasse automobilistiche, tassa emissioni SO<sub>2</sub> e NO<sub>x</sub>), tributo speciale (smaltimento in discarica), contributo (fitosanitari e pesticidi), senza a che ciò corrisponda una effettiva differenziazione nelle caratteristiche del prelievo o nella destinazione del gettito.

<sup>55</sup> Vista la natura delle basi imponibili di riferimento, permangono ad esempio alcuni dubbi sulla reale compatibilità con la definizione adottata di imposta ambientale di strumenti come il tributo provinciale per la tutela ambientale, l'imposta RC auto o il contributo su prodotti fitosanitari e pesticidi pericolosi (Zatti, 2011).

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 2008<sup>56</sup>). 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.

**Tabella 2. Le imposte ambientali in Italia ed in Europa**

		1995	2000	2007	2008	Differenza 2008-2000
<b>Italia</b>	<i>Gettito (milioni € a prezzi correnti)</i>	31.141	37.929	40.872	39.564	
	<i>% sul totale imposte e contributi sociali</i>	9,1	7,6	6,1	5,9	-1,7
	<i>% PIL</i>	3,5	3,1	2,7	2,5	-0,6
<b>UE 27</b>	<i>Gettito (milioni € a prezzi correnti)</i>		253.491	305.726		
	<i>% sul totale imposte e contributi sociali</i>		7	6,2	6,1	-0,9
	<i>% PIL</i>	2,8 (1998)	2,7	2,5	2,4	-0,3

Fonte: Eurostat (2010) e ISTAT (2010a)

Da un punto di vista interpretativo, vista la molteplicità delle determinanti che possono influire sull'evoluzione temporale della tassazione ambientale<sup>57</sup>, una particolare attenzione va diretta all'aliquota implicita della tassazione sull'energia<sup>58</sup> (Tab. 3), calcolata come rapporto tra le entrate totali ottenute dalla tassazione energetica e i consumi energetici finali. Essa, infatti, viene considerata un indicatore più efficace dell'effettivo atteggiamento discrezionale dei governi rispetto all'uso del cuneo fiscale in campo energetico,<sup>59</sup> nonché della sua evoluzione nel tempo.

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

<sup>56</sup> Di cui più del 70% costituito dalle accise sui carburanti dei trasporti.

<sup>57</sup> La riduzione dell'incidenza delle imposte ambientali può essere dovuta ad una serie di concause che vanno considerate attentamente per poterne derivare valutazioni e indicazioni operative (Eurostat, 2010; Kosonen, 2010; European Commission, 2007b). In primo luogo, 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; essendo, per definizione, l'imposizione ambientale applicata su unità fisiche e non sul valore, ciò determina, in assenza di indicizzazioni automatiche (solo in Danimarca, tra i paesi europei, è presente un meccanismo di questo tipo), 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 fiscali che non vengono contabilizzati in maniera sistemica (ad esempio *road pricing* o altri tributi locali).

<sup>58</sup> Il calcolo delle aliquote implicite viene fatto per limitare alcune delle criticità descritte nella nota precedente e, soprattutto, per minimizzare l'effetto sugli indici di una diversa composizione delle basi imponibili o della loro evoluzione dinamica. I tassi impliciti, in particolare, non sono influenzati dal fenomeno dell'erosione delle basi dovuto all'effetto disincentivante delle tassazione, visto che esso si riflette sia sul denominatore che sul numeratore. Inoltre, se calcolati in termini reali (ovvero depurando la dinamica delle entrate dall'inflazione), permettono di tener conto anche della tendenziale perdita di valore dell'imposizione specifica in assenza di adeguamenti delle aliquote. Permangono tuttavia altre delle lacune evidenziate: il tasso implicito, ad esempio, si riduce se vi è una sostituzione delle imposte con altri strumenti d'intervento o con strumenti fiscali attualmente non contabilizzati.

L'analisi Eurostat propone il calcolo del tasso implicito solo per l'energia, perché in questo caso vi è un indicatore aggregato di riferimento per quanto riguarda il denominatore (ovvero i consumi finali standardizzati in base al potenziale calorifico netto), mentre ciò non viene fatto negli altri casi a causa dell'eterogeneità degli strumenti utilizzati.

<sup>59</sup> E quindi indicativa di circa i tre quarti dell'imposizione ambientale.



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. Guardando più nel dettaglio, si possono comunque denotare atteggiamenti radicalmente diversi anche all'interno delle sole realtà più sviluppate. Vi è infatti un buon numero di casi, concentrato nel centro-nord del continente, in cui si è registrato un incremento dei tassi impliciti reali, con punte più elevate in paesi come Austria, Danimarca, Germania, Paesi Bassi, Svezia e Regno Unito che, in maniera più o meno articolata e consapevole, hanno accentuato il ruolo della tassazione ambientale sia come strumento ambientale che come fonte alternativa di gettito. Di contro, un nutrito numero di paesi dell'area mediterranea (Grecia, Spagna, Francia, Italia, Portogallo) ha sperimentato nel medesimo periodo una contrazione dei tassi impliciti, interpretabile in larga parte come significativa inversione di tendenza nel ruolo attribuito all'imposizione energetica all'interno di propri sistemi di finanziamento.

**Tabella 3. Tassi impliciti reali\* dell'imposizione sull'energia**  
(€ per tonnellata di petrolio equivalente)

	1995	2000	2006	2007	2008	Differenza 2008-1995	Differenza 2008-2000
<b>Italia</b>	270,5	248,7	210,1	200,2	187,4	-83,1	-61,3
<b>Euro-16</b>	178,1	179,1	171,8	169,3	164,3	-13,7	-14,8
<b>EU-27</b>	170,9	189,1	175,8	174,9	164,3	-6,6	-24,6
<b>BE</b>	97	92,4	103	112,3	97,1	0,1	4,7
<b>BG</b>	-	36,4	52,8	65,2	71,7	-	35,3
<b>CZ</b>	50	55,2	99,4	108,5	127,1	77,1	71,9
<b>DK</b>	219,2	300,8	279,8	272,6	267,8	48,6	-33,1
<b>DE</b>	172,4	192,7	202,0	203,5	193,8	21,5	1
<b>EE</b>	10	32,2	68,8	70,5	71,5	59	36,7
<b>IE</b>	133,0	140,5	150,7	153,2	153,1	20,1	12,5
<b>EL</b>	206,1	117,3	96,3	102	-	-104,1**	-15,3**
<b>ES</b>	147,5	137,8	119,8	117,7	114,6	-32,8	-23,2
<b>FR</b>	177	173,2	163,3	160,7	-	-16,3**	-12,5**
<b>CY</b>	30,4	43,1	125,5	122,6	110	79,6	66,9
<b>LV</b>	13,7	48,3	52,9	49,8	48,4	34,7	0,1
<b>LT</b>	14,9	58	74,5	77,4	78,5	63,7	20,5
<b>LU</b>	167,8	164,3	168,5	167,6	173,3	5,5	9
<b>HU</b>	110,8	79,7	85,6	97,8	98	-12,8	18,3
<b>MT</b>	60,7	142,2	138,3	197	-	136,3**	54,8**
<b>NL</b>	123,1	154,4	193,1	177,5	189,8	66,6	35,3
<b>AT</b>	128,5	141,8	141,3	150,2	150,2	21,7	8,4
<b>PL</b>	34,7	58,9	87,6	101,3	108	73,2	49
<b>PT</b>	190,6	111,8	148,1	149,1	143,4	-47,2	31,6
<b>RO</b>	160,2	58,2	26,2	32,2	26,2	-134	-32
<b>SI</b>	180,3	118,3	113,7	123,9	121,7	-58,5	3,4
<b>SK</b>	40,1	42,4	67,8	77,3	84,6	44,5	42,2
<b>FI</b>	103,4	108,7	105,1	102,7	114,5	11,1	5,8
<b>SE</b>	144,7	182	199,6	196,6	190,1	45,4	8,1
<b>UK</b>	152,3	249,5	210,9	218	180,2	27,9	-69,3

\*Entrate deflazionate in base alla variazione cumulata dei prezzi finali della domanda (2000=100).

\*\*Differenze calcolate con valore finale quello del 2007

I valori aggregati sono medie ponderate in base al GDP

Fonte: Eurostat (2010)

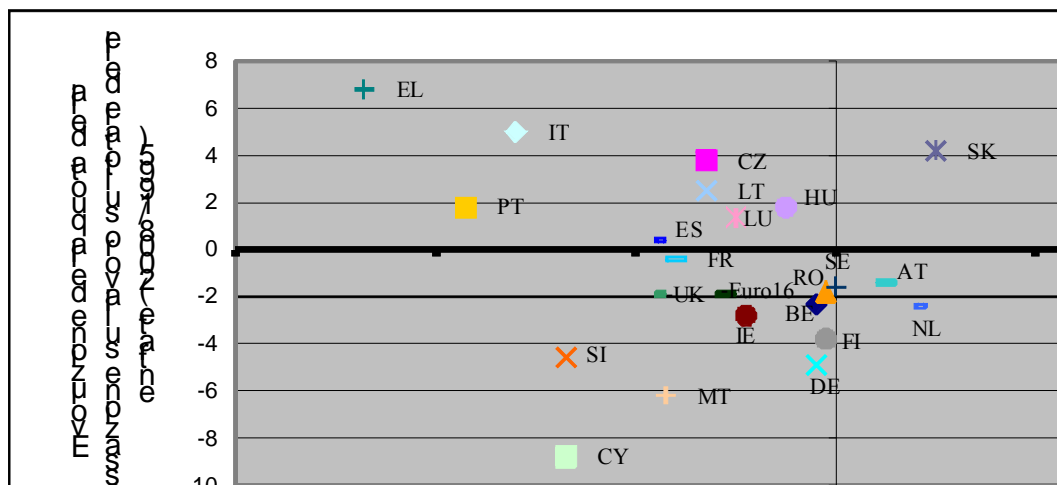
Esemplificativo in tale direzione risulta il caso italiano ove il tasso implicito, partito nel 1995 dal valore di gran lunga più elevato in ambito continentale, si è ridotto in poco più di un decennio di oltre il 30%, risultando ora non lontano, se non in alcuni casi al di sotto, di quello di diversi altri partner dell'Europa occidentale. Un trend che, occorso in concomitanza della crescente enfasi attribuita alle questioni ambientali e, in particolare, al tema delle emissioni di gas serra, evidenzia chiaramente come la gestione della tassazione energetica abbia risposto nel periodo considerato a priorità diverse da quelle ambientali (redistributive, di lotta all'inflazione, di politica industriale, etc).

Tale evoluzione può essere meglio valutata se brevemente considerata nel conteso del sistema fiscale complessivo (Tab. 4 e 5).

Guardando alla composizione del prelievo per aggregati economici (lavoro, consumo, capitale), la realtà italiana si segnala per il ruolo e la dinamica del prelievo sul lavoro che garantisce nel 2008 un gettito pari al 50,5% del totale (21,6% sul PIL) con un aumento di 5 punti rispetto al 1995 (3,4 punti se valutato sul PIL). Rispetto al quadro europeo, la tipicità non sta tanto nei valori (in entrambi i casi non distanti dalle medie Euro-16) quanto nel trend: nei medesimi anni infatti si è registrata in Europa una diminuzione dell'incidenza del gettito da lavoro sia sul totale delle entrate (-1,9 punti nell'Euro-16) sia sul PIL (-0,8). Tenendo conto della quota relativamente bassa del lavoro dipendente sul PIL, tali valori si traducono nel 2008 in un'aliquota implicita di imposizione sul lavoro vicina al 43%: la più alta d'Europa e ben al disopra delle medie continentali.

Valutando congiuntamente l'evoluzione del ruolo della tassazione ambientale e di quella sul lavoro (Fig.1), si può verificare la maggiore o minore coerenza dei trend nazionali rispetto alla logica delle riforme fiscali verdi,<sup>60</sup> basata sulla possibilità di coniugare obiettivi ambientali e occupazionali attraverso lo spostamento del prelievo dal fattore lavoro alle risorse naturali e ambientali. In particolare, il quadrante in basso a destra racchiude le realtà che hanno sperimentato effettivamente un trend in tale direzione: si tratta di alcuni paesi di recente annessione (Polonia, Estonia, Lituania), ma anche di membri storici che hanno esplicitamente portato avanti processi di rivisitazione dei propri sistemi fiscali con questa finalità (Austria, Danimarca e Paesi Bassi<sup>61</sup>). Al contrario, i paesi del quadrante in alto a sinistra hanno conosciuto nell'ultimo decennio una riduzione del peso della tassazione ambientale e, congiuntamente, una crescita del prelievo sul lavoro: veri e propri casi di controriforma fiscale verde che coinvolgono, in particolar modo, i paesi membri dell'area mediterranea (Italia, Grecia, Portogallo e, in misura minore, Spagna).

**Figura 1. Evoluzione della quota dell'imposizione ambientale e dell'imposizione sul lavoro sul totale delle entrate (2008-1995)**



Fonte: Elaborazioni su dati Eurostat (2010)

<sup>60</sup> Già sostenuta dal Libro Bianco Delors del 1993 ove si legge "If the double challenge of unemployment/environmental pollution is to be addressed, a swap can be envisaged between reducing labour costs through increased pollution charges" (European Commission, 1993b, pp. 150); e significativamente ripresa dalla nuova visione strategica della Commissione europea al 2020: "The revenue side of the budget also matters and particular attention should also be given to the quality of the revenue/tax system. Where taxes may have to rise, this should, where possible, be done in conjunction with making the tax systems more "growth-friendly". For example, raising taxes on labour, as has occurred in the past at great costs to jobs, should be avoided. Rather Member States should seek to shift the tax burden from labour to energy and environmental taxes as part of a "greening" of taxation systems" (European Commission, 2010 p. 24).

<sup>61</sup> Anche Finlandia, Svezia e Germania risultano al limite del quadrante delle riforme fiscali verdi.

In maniera speculare al trend registrato sul lavoro, il quadro italiano evidenzia anche una ridotta incidenza del prelievo sul consumo.<sup>62</sup> Al 2008 l'aliquota implicita in Italia è pari a 16,4%: la terza più bassa in Europa e lontana dal 19,5% della media UE-27 e dal 19,1% di Euro-16. Il relativo gettito incide per il 22,9% sul gettito totale e per il 9,8% sul Pil: valori al di sotto delle medie comunitarie e in regresso rispetto a 13 anni fa. Tali valori si spiegano principalmente con il ridotto peso a livello nazionale sia dell'IVA che delle accise<sup>63</sup> (Tab. 5) che rappresentano le due voci preponderanti dell'imposizione sul consumo.<sup>64</sup>

**Tabella 4. Struttura del prelievo fiscale in Italia e in Europa**

	2008		Differenza 2008/1995		Differenza 2008/2000	
<b>Pressione fiscale totale (% Pil - inclusi contributi sociali)</b>						
Italia	42,8		2,7		1	
UE-27	39,3				-1,2	
Euro-16	39,7		-0,1		-1,5	
<b>Imposte indirette</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>
Italia	14	32,8	1,6	1,8	-1,2	-3,6
UE-27	13,5	33,9	-	-	-0,4	-0,5
Euro-16	13,8	33,3	0,2	0,5	-0,6	-0,3
<b>Imposte dirette</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>
Italia	15,4	36	0,4	-1,5	0,9	1,2
UE-27	13,6	34,3			-0,3	-0,1
Euro-16	12,5	31,4	1,1	2,9	-0,4	0,1
<b>Contributi sociali</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>
Italia	13,4	31,3	0,7	-0,3	1,3	2,4
UE-27	12,6	32			-0,1	0,6
Euro-16	14,1	35,6	-1,3	-3,3	-0,4	0,2
<b>Imposte sui consumi</b>						
	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>
Italia	9,8	22,9	-0,6	-3	-1,1	-3,3
UE-27	10,8	27,4			-0,6	-0,6
Ue-16	10,5	26,3	-0,4	-1	-0,6	-0,6
<b>Imposte sul lavoro</b>						
	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>	<b>% Pil</b>	<b>% totale entrate</b>
Italia	21,6	50,5	3,4	5	1,7	2,9
UE-27	19,7	50			-0,7	-0,1
Ue-16	20,8	52,2	-0,8	-1,9	-0,8	0
<b>Aliquota implicita reale sul consumo</b>						
	<b>2008</b>		<b>Differenza 2008/1995</b>		<b>Differenza 2008/2000</b>	
Italia	16,4		-1		-1,5	
UE-27	19,5				-0,5	
Ue-16	19,1		-0,4		-0,6	
<b>Aliquota implicita reale sul lavoro</b>						
	<b>%</b>		<b>%</b>		<b>%</b>	
Italia	42,8		4,6		0,6	
UE-27	36,5				-0,4	
Ue-16	38,6		0,3		-0,6	

I valori europei sono medie ponderate in base al PIL.

Fonte: elaborazioni su dati Eurostat (2010)

<sup>62</sup> Si includono in questa categoria le principali tipologie di imposte indirette (IVA, accise, altre imposte sui prodotti, nonché alcune imposte sulla produzione come quelle che incidono sull'inquinamento) e alcune imposte dirette (Imposte sulle spese, imposte sulle licenze, tasse automobilistiche, etc.).

<sup>63</sup> Le entrate delle accise sono all'ultimo posto nell'EU-27 sia in base al PIL (1,9%), sia in base alla % sul totale delle entrate (4,5%).

<sup>64</sup> Da notare, rispetto al quadro delle indirette, come il valore italiano al di sopra della media sia imputabile soprattutto alla categoria "altre imposte sulla produzione" ove rientra l'IRAP che non è invece annoverata tra i prelievi che incidono sul consumo.

**Tabella 5. Imposte indirette in Italia e Europa (%PIL)**

Totali	2008	2008/1995	2008/2000
<b>Italia</b>	14	1,6	-1,2
<b>UE-27</b>	13,4		-0,6
<b>Ue-16</b>	13,3	0,2	-0,6
<b>Italia</b>	5,9	0,4	-0,6
<b>UE-27</b>	6,9		-0,1
<b>Ue-16</b>	6,7	0,2	-0,2
<b>Accise e imposte di consumo</b>			
<b>Italia</b>	1,9	-1,2	-0,7
<b>UE-27</b>	2,5		-0,5
<b>Ue-16</b>	2,3	-0,6	-0,5
<b>Altre indirette sui prodotti</b>			
<b>Italia</b>	3	0,5	0,3
<b>UE-27</b>	1,6	-	-0,1
<b>Ue-16</b>	1,8	0,1	0
<b>Altre indirette sulla produzione</b>			
<b>Italia</b>	3,2	2	0,2
<b>UE-27</b>	2,3	-	0
<b>Ue-16</b>	2,5	0,4	0

Fonte: elaborazioni su dati Eurostat (2010)

La breve e schematica analisi delle principali caratteristiche e componenti del sistema fiscale italiano, recentemente caratterizzato, in controtendenza rispetto a diversi altri partner europei, da un alleggerimento del peso relativo dei tributi ricollegabili alla sfera del consumo e da un'accentuazione di quello sul lavoro (e in parte anche sul capitale), sembra confermare che l'imposizione ambientale, e in particolar modo la categoria delle accise energetiche e simili che ne costituisce una componente essenziale, può giocare un ruolo prospettico importante non solo nell'indirizzare le scelte degli operatori verso obiettivi di sostenibilità, ma anche nel promuovere una 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, ed è a questo tema che dedicheremo gli approfondimenti della rimanente parte di questo lavoro.

#### **4. Imposizione ambientale e federalismo fiscale tra corsa al ribasso e sindrome *nimby***

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 multi-livello (Oates, 2002; Osculati, Zatti, 2009).

Come per molte altre materie, il problema principale diviene 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 e ai desideri locali, nonché di maggiore responsabilizzazione dei governanti; e, dall'altra, gli aspetti critici, riguardanti innanzitutto il rispetto del principio di corrispondenza e la minimizzazione degli effetti esterni tra le giurisdizioni.

Un rischio frequentemente richiamato nel campo specifico delle politiche di tutela ambientale, tra cui anche l'uso della leva fiscale, è quello che si possa venire a creare un processo di corsa al ribasso (*race to the bottom*) con effetti perversi sulla qualità del contesto locale e/o del livello complessivo di tutela ambientale. Ciò trova riscontro in tre ordini di considerazioni, qui di seguito sintetizzate.

In primo luogo, 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.

Ragionando in termini d'imposizione, la decisione decentrata tende a fissare un livello ridotto di aliquote e, di conseguenza, di tutela ambientale.

Simili conseguenze sono associabili anche alla concorrenza tra giurisdizioni. 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. Tale incentivo risulta essere particolarmente accentuato sia nei casi in cui gli effetti ambientali cadono in parte all'esterno, visto che la giurisdizione locale introita tutti i proventi ma sopporta solo in parte i costi, sia in quei casi ove emerga una discrasia temporale tra gli afflussi di gettito, concentrati nel presente, e i costi generati sul territorio<sup>65</sup> (deturpazione paesaggistica, insufficienza delle reti, dissesto idro-geologico, perdita di biodiversità, etc), maggiormente redistribuiti nel tempo.

Tali considerazioni invitano certamente a stare in guardia e a evitare soluzioni eccessivamente radicali e sbilanciate, ma non vanno intese come vincoli assoluti. Vi è infatti una serie di contro deduzioni che devono essere adeguatamente considerate.

In termini generali, va anzitutto richiamato come l'effetto *race to the bottom* sia tutt'altro che scontato e non emergano dalle analisi empiriche risultati univoci: "*The theory of environmental federalism thus leaves us in an uneasy position. While there are ways in which economic competition among governments can encourage good fiscal and environmental decisions, there are also circumstances in where things can go awry*" (Oates, Portney, 2003, p. 344).<sup>66</sup> Non va, in effetti, trascurato che esistono forze e logiche decisionali che spingono in direzioni diverse. Ad esempio, nel caso di attività che comportano impatti concentrati sul territorio, ma benefici diffusi,<sup>67</sup> i meccanismi di voto e consenso messi in atto a livello locale non porteranno ad una corsa al ribasso ma più verosimilmente al rialzo dei vincoli ambientali (Wellish, 1995). Ne sono un esempio i numerosi casi relativi ad impianti di smaltimento di rifiuti o di produzione di energia per cui prevale decisamente la ben nota sindrome *nimby* e, più in generale, una riluttanza crescente ad accettare sul proprio territorio importanti fonti di impatto ambientale.

Il tema non sembra quindi essere riconducibile a una rigida dicotomia centralizzazione/decentramento, quanto piuttosto ad una corretta e ben ragionata articolazione territoriale degli strumenti e delle responsabilità.

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.<sup>68</sup> Se, infatti, costi e benefici delle attività coinvolte sono

---

<sup>65</sup> Per riferimenti a questo problema nel caso della pianificazione territoriale cfr. Bruzzo e al. (2004) e Osculati, Zatti (2009).

<sup>66</sup> O ancora più nettamente: "*And my reading on the findings is that they really do not provide much overall support for the existence of a race to the bottom. In fact, one can reasonably argue that they point more in the opposite direction – to a race to the top rather than to the bottom*" (Oates, 2002, p. 22) e "*But does such a “race” really exist? The support for an affirmative answer to this question is largely anecdotal; to our knowledge, there is little systematic evidence in its support*" (Oates, Portney, 2003, p. 346).

<sup>67</sup> Come nel caso di un'attività industriale collocata in un certo sito che ha consumatori, clienti e azionisti collocati al di fuori; o anche nel caso di afflussi di auto pendolari in una certa realtà territoriale da parte di residenti esterni.

<sup>68</sup> In questa direzione (OECD, 1996, p. 26): "*A major issue related to tax design and implementation strategy is the need to consider the potential tax and environment policy jurisdictions: local, regional or national. The scope of the taxing authority affects the efficiency and effectiveness of any tax strategy. For instance, local authorities may be in a*

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. Ciò è ulteriormente rafforzato nel caso di effetti esterni che mostrano un'accentuata variabilità spaziale, visto che l'intervento locale e la differenziazione delle aliquote divengono requisiti necessari per promuovere risultati efficienti.

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 (governo di area vasta, compensazioni e perequazioni territoriali, compartecipazione a ritroso ai proventi<sup>69</sup>) al fine di arrivare ad un assetto complessivo che minimizzi gli incentivi a scaricare all'esterno i costi (ambientali e fiscali) degli interventi. Ad una logica affine, seppur riguardante prevalentemente la dimensione intertemporale, possono essere ricondotte misure che limitino l'incentivo a fare cassa nel presente, scaricando i costi e gli effetti ambientali prevalenti sul futuro; ne costituiscono esempi la creazione di fondi vincolati per l'utilizzo delle risorse raccolte o la preferenza per tipologie di entrata di tipo ricorrente e non una tantum.

Vi è infine un ultimo ambito, spesso poco considerato, in cui il legame tra materie ambientali e strumenti fiscali locali può essere valorizzato. Si tratta di tutte quelle tematiche per cui le autorità territoriali sono chiamate a contribuire rispetto a politiche e obiettivi di livello prevalentemente superiore, con forti elementi di interdipendenza e complementarità: sviluppo delle fonti rinnovabili, miglioramento dell'efficienza energetica, riduzione delle emissioni di gas serra, riduzione della morbilità e mortalità, etc. 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 (eventualmente) la quantificazione degli strumenti fiscali a ciò demandati, va certamente 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<sup>70</sup> (Alfano, 2006; De Falco, 2006). Azione locale che, nel caso specifico, sarebbe incoraggiata dalla previsione di poter trattenere, almeno in parte, il gettito ottenuto e di avere risorse aggiuntive per mettere in atto politiche di accompagnamento e completamento.

---

*better position to develop the appropriate environmental policy to a localised pollution problem"*; oppure: *"Local government is directly involved with the realisation and execution of environmental policy. This means that also local governments use various tax provisions in their environmental policies. Local circumstances always require a local approach"* (European Commission, 1996, p. 11); e ancora *"There remains, in our view, a strong case for "localised" environmental management where the benefits and costs of such measures are themselves localized. The potential efficiency gains may be large; moreover, there is little evidence of a destructive race to the bottom in environmental regulation"* (Oates, Portney, 2003, p. 347).

<sup>69</sup> L'indicazione verso soluzioni più "strutturate" e meno volontaristiche emerge in particolar modo per quelle tipologie di effetti esterni a valenza prevalentemente unidirezionale, per i quali l'affermarsi di soluzioni cooperative e dal basso è meno probabile (Oates, 2002).

<sup>70</sup> Ciò pare andare nella condivisa visione, peraltro riflessa nella redistribuzione costituzionale delle competenze prevista sia a livello comunitario che nazionale, per cui spetti allo Stato (e in non pochi casi all'Unione europea) fissare i principi e gli strumenti di tutela minima in campo ambientale, mentre vada lasciato spazio all'intervento di livello inferiore (statale, regionale e locale) qualora finalizzato a promuovere un grado maggiore di protezione e valorizzazione (De Falco, 2006). Un'impostazione che trova corrispondenza anche nel campo della materia impositiva, ove l'autonomia locale prevista dall'art. 119 della Costituzione è sempre da intendersi nei limiti previsti dalla legge. Il connubio tributi-ambiente pare quindi potere essere valorizzato proprio in questa prospettiva di forte integrazione e sinergia verticale delle competenze e del quadro d'intervento.

Nel complesso, appare chiaro come non emergano dall'analisi economica normativa indicazioni univoche sulla redistribuzione verticale delle competenze in campo ambientale. Vi sono certamente principi e caratteristiche che spingono per un forte coinvolgimento locale – sussidiarietà<sup>71</sup>, territorialità, responsabilizzazione – ed altri che invitano ad una maggiore cautela: esternalità territoriali, esternalità intertemporali, competizione al ribasso, *free riding*. L'imposizione fiscale ambientale va letta in questa logica generale, visto che il contributo che essa può dare in termini di valorizzazione delle specificità locali e della commutatività tra costi generati e tributi pagati nel medesimo territorio deve essere valutato a fronte di alcuni incentivi perversi che si possono generare sulle scelte dei governanti decentrati, tanto da portare ad un livello complessivo di tutela inadeguato. Un sistema inter-istituzionale e di redistribuzione delle competenze ben strutturato e coordinato rappresenta con ogni evidenza il passaggio chiave per garantire un risultato di successo, che massimizzi le potenzialità, limitando congiuntamente gli aspetti critici.

## **5. I tributi ambientali locali in Italia: il quadro attuale**

Le analisi sul quadro dei tributi ambientali tendono a privilegiare, dal punto di vista territoriale, un approccio aggregato, che si 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. In tal senso, una chiave di lettura integrativa riguarda la possibilità di dare maggior enfasi all'articolazione spaziale dei tributi, evidenziando in maniera specifica quale tipo di strumenti preveda attualmente margini di manovra, o per lo meno qualche forma di coinvolgimento del livello regionale - locale, sia in termini di quantificazione del prelievo che di utilizzazione dei proventi, al fine di responsabilizzare i governi decentrati nella gestione di tematiche che assumono frequentemente una connotazione differenziata sul territorio.

A riguardo, appare importante rilevare come, accanto ad alcune fattispecie già presenti nel database (prima parte della Tab. 6), possa essere presa in considerazione una serie di altri tributi (seconda parte della Tab. 6, per una ricognizione non necessariamente esaustiva), generalmente manovrati o manovrabili a livello decentrato, che non trova spazio nei rapporti sulla tassazione ambientale, mentre sembra, almeno in parte, rispondere ai criteri defnitori adottati in materia.

---

<sup>71</sup> Principio introdotto nel contesto europeo per la prima volta proprio in campo ambientale (Art. 130R dell'Atto Unico) e poi esteso con il Trattato di Maastricht a tutti gli altri settori.

**Tabella 6. Tributi ambientali locali: cosa è incluso e cosa manca nel database ISTAT**

Tributi ambientali locali presenti nell'attuale database		
	<i>Caratteristiche e manovrabilità</i>	<i>Note</i>
<b>Tributo speciale sui conferimenti in discarica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il tributo si applica alla quantità di rifiuti conferiti in discarica</li> <li>- Le Regioni sede di discarica hanno la possibilità di variare le aliquote unitarie entro range predefiniti dalla legge nazionale</li> <li>- Le entrate spettano per il 90% alle regioni e per il 10% alle Province.</li> <li>- Il 20% del gettito di spettanza regionale confluisce in un apposito fondo destinato ad utilizzi in campo ambientale</li> </ul>	<p>Si tratta di un tributo regionale derivato, con un'ampia libertà d'azione per le regioni nel fissare le aliquote e destinare le entrate. Diverse regioni hanno adottato differenziazioni delle aliquote in base a fattori quali: % di raccolta differenziata, tipologie di rifiuto, provenienza dei rifiuti, etc.</p> <p>Esso ha una prevalente funzione pigouviana, affiancata da una parziale logica di scopo per quanto riguarda il finanziamento di progetti locali nel campo dei rifiuti e dell'ambiente.</p>
<b>Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene ambientale (TEFA)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il tributo si configura come addizionale alla Tarsu/TIA comunale</li> <li>- Le Province possono variare l'aliquota entro un range predefinito dalla legge nazionale</li> <li>- La sua istituzione ha voluto garantire risorse aggiuntive agli enti provinciali per le funzioni delegate nel settore della gestione dei rifiuti e della tutela del suolo</li> </ul>	<p>Si tratta di un tributo locale derivato.</p> <p>L'attuale configurazione della Tarsu/Tia comunale fa sì che la natura ambientale del tributo sia assai dubbia, visto che l'effetto disincentivante è minimo, se non nullo.</p> <p>Lo sviluppo futuro di tariffazioni volumetriche o a peso potrebbe progressivamente modificare la situazione.</p>
<b>Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposta istituita in sostituzione di un'analogia imposta statale denominata "imposta sul rumore", le cui somme sino al 31.12.2000 erano regolarmente riscosse dall'erario</li> <li>- Si applica ad ogni decollo e atterraggio, differenziando in base al peso e alla classe acustica degli aeromobili</li> <li>- Le Regioni e le Province autonome possono differenziare su base territoriale le misure dell'imposta previste dalla legge nazionale fino ad un massimo del 10% in relazione alla densità abitativa dell'intorno aeroportuale</li> <li>- Le Regioni e le Province autonome possono differenziare le misure dell'imposta previste dalla legge nazionale fino ad un massimo del 15% in relazione alla fasce orarie di maggiore utilizzazione</li> <li>- Le entrate spettano alle Regioni sede di aeroporto</li> <li>- Gettito da destinarsi prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico, al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti delle zone dell'intorno aeroportuale</li> <li>- La ripartizione del gettito viene effettuata da ciascuna regione sulla base dei programmi di risanamento e di disinquinamento acustico presentati dai comuni dell'intorno aeroportuale</li> </ul>	<p>Si tratta di un tributo regionale derivato, con limitati margini di manovra per le regioni</p> <p>L'imposta ha una chiara origine pigouviana a cui si uniscono elementi di destinazione nell'utilizzo del gettito a fini compensatori.</p> <p>L'applicazione dell'imposta risulta problematica per la mancata o parziale emanazione dei regolamenti attuativi da parte dello Stato e delle Regioni.</p> <p>A tutto il 2008 l'ISTAT non riporta dati sulle entrate.</p>
<b>Compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina<sup>a</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Regioni compartecipano secondo aliquote predefinite dalla legge nazionale al gettito dell'accisa sulla benzina in base ai consumi avvenuti nel proprio territorio</li> <li>- La compartecipazione è stata istituita per compensare l'abolizione del Fondo Nazionale Trasporti e per permettere alle Regioni di finanziare le nuove competenze acquisite in tema di trasporto pubblico locale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Come per tutte le compartecipazioni, i margini di autodeterminazione degli enti destinatari sono di fatto nulli. L'effetto disincentivante (pigouviano) è quindi da ricondursi al tributo statale.</li> <li>- Il collegamento tra il gettito e la destinazione per il finanziamento del trasporto pubblico locale introduce una qualche forma di paracommutatività, anche se del tutto indicativa e senza che si configuri un vero vincolo di scopo.</li> </ul>
<b>Compartecipazione regionale all'accisa sul gasolio<sup>b</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Regioni compartecipano secondo aliquote predefinite dalla legge nazionale al gettito dell'accisa sul gasolio in base ai consumi avvenuti nel proprio territorio</li> <li>- La compartecipazione è stata istituita al fine di promuovere lo sviluppo dei servizi di trasporto pubblico locale</li> </ul>	<p>Come per tutte le compartecipazioni, i margini di autodeterminazione degli enti destinatari sono di fatto nulli. L'effetto disincentivante (pigouviano) è quindi da ricondursi al tributo statale.</p> <p>Il collegamento tra il gettito e la destinazione per il finanziamento del trasporto pubblico locale introduce una qualche forma di paracommutatività, anche se del tutto indicativa e senza che si configuri un vero vincolo di scopo.</p>
<b>Addizionale regionale all'accisa sul gas naturale e relativa imposta sostitutiva</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Regioni possono applicare aliquote addizionali, entro limiti minimi e massimi definiti dalla legge nazionale, sull'accisa sui consumi di gas naturale usato come combustibile. Le aliquote si applicano anche ai soggetti esenti nella forma di imposta sostitutiva</li> <li>- Il dato ISTAT non distingue la parte del gettito ottenuta dalle Regioni</li> </ul>	<p>Si tratta di un tributo regionale derivato, con limitati margini di manovra per le Regioni.</p> <p>L'addizionale assume un potenziale e parziale ruolo pigouviano nella gestione della domanda energetica, ma presenta comunque una prevalente funzione fiscale.</p>
<b>Imposta comunale e provinciale addizionale all'accisa sull'energia elettrica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Province e Comuni sono destinatarie del gettito ottenuto dall'applicazione di una aliquota pre-determinata dalla legge nazionale sui consumi elettrici domestici (Comuni) e non domestici (Province) che avvengono sul loro territorio</li> <li>- I Comuni non hanno margini di manovra; le Province possono incrementare l'aliquota entro un tetto prestabilito</li> </ul>	<p>Si tratta di un tributo locale derivato. Nel caso dei Comuni, non essendovi libertà d'aliquota, assume la forma di una compartecipazione; nel caso delle Province vi è una quota di compartecipazione ed una parte addizionale.</p> <p>L'addizionale ha un potenziale e parziale ruolo pigouviano nella gestione della domanda energetica, ma presenta comunque una prevalente</p>



		funzione fiscale.
<b>Tassa automobilistica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Regioni sono destinatarie delle entrate ottenute applicando le aliquote definite a livello nazionale alle basi imponibili dei veicoli di proprietà di residenti</li> <li>- La base imponibile si differenzia in relazione alla potenza e alla classe ambientale dei veicoli</li> <li>- Le Regioni possono incrementare le aliquote base fino ad un massimo del 10%</li> </ul>	Si tratta di un tributo regionale derivato con limitati margini d'azione per le regioni. Acquisisce una potenziale e parziale funzione pigouviana nell'influenzare il possesso d'auto e la tipologia di mezzo; ma presenta una prevalente funzione fiscale.
<b>Imposta provinciale di trascrizione (Pubblico registro automobilistico-PRA)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Province sono destinatarie delle entrate ottenute applicando le aliquote definite dalla norma nazionale alle formalità presentate al PRA (trascrizione, iscrizione, notazione veicoli)</li> <li>- Le aliquote sono differenziate in base alla tipologia del veicolo e alla potenza</li> <li>- Le Province possono incrementare i valori definiti dalla legge nazionale fino al 30%</li> </ul>	Si tratta di un tributo provinciale derivato con limitati margini d'azione per le Province. Acquisisce una potenziale e parziale funzione pigouviana nell'influenzare il possesso d'auto e la tipologia di mezzo; ma presenta una prevalente funzione fiscale, in parte collegata alle responsabilità delle Province nel settore dei trasporti su strada.
<b>Imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Province sono destinatarie delle entrate ottenute applicando le aliquote definite dalla norma nazionale al valore del premio assicurativo</li> <li>- Non vi sono margini di manovra sulle aliquote per le Province</li> </ul>	Si tratta di un tributo provinciale derivato. Acquisisce un'indiretta possibilità di influenzare il possesso d'auto; ma presenta una prevalente funzione fiscale, in parte collegata alle responsabilità delle Province nel settore dei trasporti su strada.
<b>Tributi ambientali locali non inclusi nel database</b>		
<b>Imposta regionale sulla benzina per autotrazione<sup>c</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il tributo si applica sui volumi erogati dagli impianti ubicati nella Regione</li> <li>- Le Regioni determinano l'aliquota tra 0 e un valore massimo stabilito dalla legge nazionale</li> </ul>	Si tratta di un tributo regionale derivato, applicabile dalle Regioni su base volontaria e con una certa libertà d'aliquota. L'addizionale assume un potenziale e parziale ruolo pigouviano nella gestione della domanda di trasporto, ma presenta comunque una prevalente funzione fiscale.
<b>Canoni idrici di concessione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La legge 36/1994 ha previsto la possibilità per le Regioni di applicare un'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica</li> <li>- Il D.lgs 31 marzo 1998 n.112 ha conferito alle Regioni l'intero compito di determinare i canoni di concessione nonché il diritto ad introitarne i proventi</li> </ul>	I canoni di concessione sulla risorsa idrica assumono le caratteristiche di prelievi/imposte su di una risorsa naturale, con il duplice fine di rifletterne il valore di scarsità e quello di compensare per alcune esternalità generate a livello locale.
<b>Tasse sulle concessioni regionali<sup>d</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possono essere applicate dalle Regioni ad atti e provvedimenti rilasciati nell'ambito delle loro funzioni e necessari per l'esercizio di determinate attività</li> <li>- Assumono rilievo soprattutto nel settore venatorio, della pesca e dello sfruttamento di altre risorse naturali</li> <li>- La tariffa base è disciplinata con decreto a livello nazionale, mentre la legge regionale può disporre incrementi in misura non superiore al 20% degli importi determinati per il periodo precedente</li> </ul>	Le tasse di concessione acquisiscono sia la natura para-commutativa di pagamenti collegati ai benefici ottenuti dalle attività autorizzate (ad esempio le attività di caccia e pesca); sia quella di strumento regolatorio che può limitare e governare il numero di persone che svolgono le medesime attività. L'articolazione del tributo e delle basi imponibili può accentuare l'effetto disincentivante e di tutela rispetto alle tematiche ambientali coinvolte.
<b>Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali<sup>d</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il tributo è dovuto alle Regioni per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartenenti alle Regioni stesse</li> <li>- Le Regioni possono applicare aliquote tra il 150% e il 50% del valore stabilito dalla legge nazionale</li> </ul>	Le tasse di occupazione acquisiscono la duplice natura di contributi para-commutativi, attraverso cui si paga per l'utilizzo dello spazio e del territorio pubblico e di strumenti che possono disincentivare o regolamentare gli utilizzi dello spazio stesso (logica pigouviana).
<b>Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile<sup>d</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Si applica alle concessioni per l'occupazione e l'uso del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato (esercizio e coltivazione miniere, concessione aree demanio marittimo, demanio forestale, etc.)</li> <li>- Le Regioni hanno un margine di manovra sino al triplo del canone di concessione statale</li> </ul>	Le tasse di concessione acquisiscono sia la natura para-commutativa di pagamenti collegati ai benefici ottenuti, in questo caso dalle attività collegate all'uso di beni demaniali; sia quella di strumento regolatorio che può limitare e governare attività che possono avere impatti sul paesaggio e l'ambiente. L'articolazione del tributo e delle basi imponibili può accentuare l'effetto disincentivante e di tutela.
<b>Tassa/ Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP/COSAP)<sup>e</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il tributo è dovuto alle Province e ai Comuni in proporzione alla superficie sottratta all'uso pubblico per le occupazioni effettuate nelle strade, aree e comunque sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei relativi enti</li> <li>- I tributi sono differenziati in base alla superficie occupata e alla localizzazione, nonché al tipo di occupazione</li> <li>- Dal 1999 al posto della tassa gli enti locali possono applicare un canone (COSAP), riguardo al quale sono ampliati i margini di autodeterminazione</li> </ul>	I canoni di occupazione acquisiscono la duplice natura di contributi para-commutativi, attraverso cui si paga per l'utilizzo dello spazio e del territorio pubblico urbano; e di strumenti che possono disincentivare o regolamentare gli utilizzi dello spazio stesso (logica pigouviana).
<b>Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni (ICP/DPA/CIMP)<sup>f</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il tributo è dovuto ai Comuni in proporzione alla superficie e alla modalità utilizzata (luminosa, volantini, mezzi mobili, etc.)</li> <li>- Dal 1997<sup>g</sup> i Comuni, al posto della imposta comunale sulla pubblicità (ICP), possono applicare un canone per</li> </ul>	L'imposta/diritto/canone acquisisce la duplice natura di contributo para-commutativo, attraverso cui si paga per l'utilizzo dello spazio e l'impatto sul paesaggio urbano; e di strumento che può disincentivare o regolamentare gli utilizzi quali-

	l'installazione di mezzi pubblicitari (CIMP) sulle iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano - I Comuni hanno notevoli margini di autodeterminazione nella fissazione del canone	quantitativi dello spazio stesso (logica pigouviana).
<b>Tariffe (tasse) di parcheggio</b>	- I Comuni, in base a quanto previsto dal codice della strada <sup>b</sup> , possono subordinare il parcheggio in determinate aree al pagamento di una somma - Si prevede una destinazione dei proventi dei parcheggi alla installazione, costruzione e gestione di parcheggi in superficie, sopraelevati o sotterranei, e al loro miglioramento; le somme eventualmente eccedenti sono destinate ad interventi per migliorare la mobilità urbana	Il pagamento della sosta acquisisce sia una funzione di disincentivo rispetto alla mobilità privata (funzione pigouviana), sia quella di contributo alle spese sostenute dai Comuni, con particolare riferimento al settore della mobilità. Vi è un'ampia libertà d'azione nella determinazione delle zone tariffate e dei valori unitari dei pagamenti.
<b>Pedaggi d'ingresso e sulla mobilità</b>	- I Comuni, in base a quanto previsto dal Codice della strada <sup>b</sup> , possono subordinare l'ingresso o la circolazione dei veicoli a motore, all'interno delle zone a traffico limitato, al pagamento di una somma - Il caso più significativo è rappresentato dall'Ecopass milanese, introdotto nel gennaio 2008 con il fine esplicito di ridurre l'impatto ambientale del traffico veicolare	I pedaggi d'ingresso acquisiscono sia una funzione di disincentivo rispetto alla mobilità privata (funzione pigouviana), sia quella di contributo alle spese sostenute dai Comuni. Vi è un'ampia libertà d'azione nella determinazione delle zone tariffate e dei valori unitari dei pagamenti. Il caso milanese acquisisce prevalentemente finalità ambientali visto che differenzia significativamente il prelievo in base alla tipologia di veicolo, mentre non differenzia il prelievo in base al livello di congestione.
<b>Contravvenzioni e sanzioni legate al codice della strada<sup>i</sup></b>	- Regioni ed enti locali sono destinatari dei proventi delle sanzioni pecuniarie relative al Codice della strada accertate da propri funzionari o agenti - Una quota del 50% delle entrate è vincolata al finanziamento di: ammodernamento e manutenzione segnaletica stradale, attività di controllo e accertamento delle violazioni, corsi di educazione stradale, interventi di miglioramento della circolazione, mobilità ciclistica, sicurezza stradale, redazione piani del traffico, etc.	Le contravvenzioni legate alle norme del Codice della strada possono acquisire un'importante funzione preventiva/disincentivante (pigouviana) rispetto a comportamenti pericolosi. Il (parziale) vincolo di destinazione delle entrate identifica una logica di scopo finalizzata a interventi relativi al settore stradale.
<b>Contributo per il rilascio del permesso di costruire<sup>l</sup></b>	- I Comuni sono destinatari dei proventi derivanti dall'applicazione di un contributo concessorio sulle attività di trasformazione urbanistica ed edilizia - I contributi sono differenziati in base alle tipologie di trasformazione e commisurati ai volumi o alle superfici interessate - Le Regioni disciplinano alcuni elementi del calcolo dei contributi, ma rimane un ampio margine d'azione per i Comuni - Le entrate sono state inizialmente vincolate alla realizzazione di spese in conto capitale, ma tale vincolo è stato progressivamente annacquato e soggetto a deroghe	Il contributo assume sia le caratteristiche di un tributo para-commutativo in base al quale il privato partecipa ai costi sostenuti per le spese di urbanizzazione (parte commisurata agli oneri di urbanizzazione); sia quello di un tributo patrimoniale (parte commisurata al costo di costruzione). Essendo quantificato, almeno in parte, in base alle superfici occupate, esso svolge anche un effetto disincentivante rispetto all'utilizzo di nuovo suolo. Dal punto di vista classificatorio esso presenta alcune caratteristiche (almeno potenziali) dell'imposta pigouviana sulle risorse, ma soprattutto dei contributi speciali.
<b>Addizionale comunale sui diritti d'imbarco<sup>m</sup></b>	- I Comuni sede di aeroporto e quelli confinanti percepiscono una quota del gettito dell'addizionale sui diritti d'imbarco applicata ai passeggeri imbarcati - La quota che non va ai Comuni ha una destinazione vincolata a misure di sicurezza e prevenzione negli aeroporti e nelle stazioni ferroviarie	- I Comuni non hanno margini di determinazione delle aliquote e partecipano solamente al gettito di un tributo che ha natura erariale. - L'addizionale può esercitare un effetto disincentivante sulla domanda, ma assume prevalentemente un ruolo compensatorio rispetto alle diseconomie locali generate dalla presenza dell'aeroporto.

<sup>a</sup> L. 549/95; L. 449/97; D.Lgs 56/2000. Il gettito è verosimilmente incluso nei dati nazionali, anche se potrebbe essere evidenziata la componente regionale.

<sup>b</sup> L. 296/2006. Il gettito è verosimilmente incluso nei dati nazionali, anche se potrebbe essere evidenziata la componente regionale.

<sup>c</sup> D.Lgs 398/1990 e L. 549/95. Il tributo è di fatto applicato in un numero limitato di regioni. Non è chiaro se il relativo gettito sia incluso nelle statistiche ISTAT sulle accise; comunque non ne è evidenziata la diversa natura.

<sup>d</sup> L. 281/70, Dlgs 230/91

<sup>e</sup> D.Lgs 507/1993 e D.Lgs 446/1997. Mentre la TOSAP è annoverata tra le entrate tributarie, il COSAP è annoverato tra le entrate patrimoniali.

<sup>f</sup> D.Lgs 507/1993. Il diritto sulle pubbliche affissioni (DPA) assume in realtà caratteristiche molto vicine a quelle di una tariffa, visto che implica lo svolgimento di un servizio specifico da parte del Comune (quello delle pubbliche affissioni, appunto), nonché il rimborso se il servizio, per qualche motivo, non viene effettuato. Va tuttavia osservato come non vi sia una stretta corrispondenza tra entità del dovuto e costi del servizio e ciò rende possibile immaginare lo strumento come fonte di finanziamento del bilancio non strettamente o esclusivamente corrispettiva. Appare quindi corretto includerlo tra i tributi, come definiti in questo lavoro.

<sup>g</sup> D.Lgs 446/1997. L'istituzione del Canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (CIMP), come sostituto opzionale della Tassa, ha esplicitato chiaramente il collegamento del presupposto con le tematiche ambientali, prevedendo (art. 62, comma 1) la possibilità di sottoporre "le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa".

<sup>h</sup> D.Lgs 285/1992 e successive modifiche.

<sup>i</sup> D.Lgs 285/1992 e L. 120/2010. In base a quanto previsto in European Commission (1996), le multe e le sanzioni sono assimilabili all'imposizione ambientale se sono collegate al mancato o non regolare pagamento di qualche forma di tributo ambientale (come tariffe di parcheggio o contributi d'ingresso). Più in generale, si può ritenere che una sanzione legata alle disposizioni del Codice della strada eserciti comunque un effetto disincentivante rispetto a comportamenti (guida pericolosa, velocità, sosta irregolare) che possono essere fonte di esternalità negative in termini di incidentalità, occupazione di spazi, interferenza sul paesaggio, etc. Si è quindi deciso di associare l'insieme delle contravvenzioni legate al Codice della

Rispetto al quadro descritto, possono essere desunte alcune considerazioni sia in termini quantitativi complessivi, che di articolazione interna (Tab. 7).

Un primo aspetto da sottolineare è come a livello decentrato la fiscalità ambientale, o comunque con potenziali effetti ambientali, assuma raramente un carattere pigouviano prevalente. In dettaglio, è soprattutto il tributo speciale sui conferimenti in discarica ad avere origini esplicitamente legate a finalità ambientali,<sup>72</sup> prevedendo parallelamente la destinazione del gettito alle Regioni,<sup>73</sup> 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,<sup>74</sup> 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. Gli ultimi due tributi acquisiscono attualmente una valenza assai marginale e di scarsa riconoscibilità, tanto che i canoni idrici non sono inclusi nei database sulle imposte ambientali, mentre l'imposta sul rumore è presente ma senza quantificazioni di gettito. A livello comunale, il 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<sup>75</sup> 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. Sembra quindi segnalarsi anche in questo caso una certa cautela rispetto alla possibilità di garantire maggiore libertà d'aliquota in riferimento a quelle basi imponibili che, come i consumi di carburante, determinano forme più accentuate di competizione fiscale, nella fattispecie attraverso gli acquisti *cross-border*, laddove, invece, minori problemi e rischi caratterizzano l'acquisto/possesso delle auto e i consumi di metano ed elettricità. Rimane in conclusione da sottolineare come, per quanto riguarda i tributi ambientali con prevalente funzione fiscale, lo spazio destinato al livello comunale sia del tutto ancillare e

---

<sup>72</sup> La legge istitutiva (L. 549/1995), infatti, prevede che “*Al fine di favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima e di energia, a decorrere dal 1° gennaio 1996 è istituito il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi*”.

<sup>73</sup> Con una compartecipazione provinciale.

<sup>74</sup> Pur non disconoscendo la componente corrispettiva presente nello strumento.

<sup>75</sup> Lo schema tariffario prevede infatti un pagamento crescente per le tre categorie di veicoli più inquinanti, mentre esenta completamente le due classi a minor impatto (Panella, Zatti, 2009).

limitato ad una compartecipazione senza libertà d'aliquota all'accisa sui consumi domestici di energia elettrica.

**Tabella 7. Articolazione dei tributi ambientali decentrati per tipologia e importo**

	<i>Tributo</i>	<i>Livello</i>	<i>Libertà d'aliquota</i>	<i>Gettito 2008 (mil. € accertamenti)</i>
<b>Tributi con prevalente funzione pigouviana/regolatoria</b>	Tributo speciale sui conferimenti in discarica	Regionale/provinciale	Sì (per le Regioni)	234
	Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili	Regionale	Sì	-
	Canoni idrici	Regionale	Sì	Nd
<b>Tributi con prevalente funzione fiscale e a-causale</b>	Compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina	Regionale	No	1.809
	Compartecipazione regionale all'accisa sul gasolio	Regionale	No	1.574
	Imposta regionale sulla benzina per autotrazione	Regionale	Sì	583
	Addizionale regionale all'accisa sul gas naturale e relativa imposta sostitutiva	Regionale	Sì	345
	Imposta addizionale comunale e provinciale all'accisa sull'energia elettrica	Provinciale/Comunale	Sì (per le Province)	1.627
	Tassa automobilistica	Regionale	Sì	5.620
	Imposta provinciale di trascrizione (Pubblico registro automobilistico-PRA)	Province	Sì	1.200
	Imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile	Province	No	2.041
<b>Tributi con prevalente natura paracommutativa</b>	Tasse di concessione regionale	Regione	Sì	123
	Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali	Regione	Sì	Nd
	Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile	Regione	Sì	14
	Tassa/ Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP/COSAP)	Comuni/Province	Sì	564
	Imposta/Canone comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni (ICP/DPA/CIMP)	Comuni	Sì	500-1.700* (stima)
	Tariffe/Tasse di parcheggio	Comuni	Sì	160** (stima)
	Contributi d'ingresso e alla mobilità	Comuni	Sì	
	Contravvenzioni e sanzioni legate al codice della strada	Comuni	-	1.545
	Contributo di costruzione e sanzioni urbanistiche	Comuni	Sì	3.208

\*L'ampio margine di incertezza riguardante le entrate complessive legate alla pubblicità è dovuto all'inserimento del CIMP nei "Bilanci consultivi delle Amministrazioni comunali" dell'ISTAT in una categoria residuale di "Altri proventi" (all'interno della Categoria 2-Proventi dei beni dell'ente delle Entrate extratributarie) che rende non immediatamente individuabile il valore specifico. Il rapporto IFEL (2010) prende a riferimento l'intero valore (circa 1.300 milioni di €), portando ad una somma complessiva dei proventi (ICP+DPA+CIMP) vicina ai 1.700 milioni di euro. In realtà, le tavole ISTAT su "Finanza locale: entrate e spese dei bilanci consultivi (comuni, province e regioni)", basate sui dati finanziari definitivi per il 2007, riportano un valore disaggregato per il "Canone pubblicità" molto inferiore, intorno a 43 milioni. E' quindi verosimile che il valore reale dei proventi complessivi legati alla pubblicità sia vicino al limite inferiore inserito in tabella.

\*\*In mancanza di disaggregazioni più precise si è imputata a questa voce l'intera sub-categoria delle Entrate extratributarie-Proventi dei servizi pubblici denominata: "viabilità, circolazione stradale e servizi connessi".

Infine, i prelievi legati all'ambiente includono i tributi con prevalente natura (para)commutativa. Si tratta, come già argomentato in precedenza, di una categoria di entrate con caratteristiche intermedie tra corrispettivi veri e propri e imposte di tipo tradizionale:<sup>76</sup> essi infatti incidono in

<sup>76</sup> L'esistenza di strumenti d'entrata non pienamente riconducibili alla dicotomia imposta-corrispettivo trova spesso riscontro anche all'interno dei testi legislativi, senza tuttavia che ne emerga una completa sistematizzazione. Nel Testo Unico sugli enti locali, ad esempio, si specifica (art. 149) che "a ciascun ente locale spettano le tasse, i diritti, le tariffe

particolar modo su coloro che ottengono un potenziale vantaggio dalle attività svolte dall'autorità pubblica, e/o che generano un costo per la collettività di riferimento che non è direttamente coperto da altre fonti di entrata, senza tuttavia esulare dalla natura obbligatoria e non prettamente corrispettiva. Il presupposto e la base imponibile di tali strumenti assumono in questa logica una duplice valenza: sono innanzitutto rappresentativi, almeno approssimativamente, del beneficio ottenuto dalla fornitura dei servizi pubblici o dalla fruizione di beni pubblici indivisibili, da cui deriva la loro qualificazione di contributi/canoni/diritti; congiuntamente, sono legati a potenziali effetti negativi sull'ambiente, da intendersi in senso lato, da cui discende l'identificazione di tributi ambientali. 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<sup>77</sup> – 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<sup>78</sup> -; sia nei contributi legati all'uso delle auto (parcheggio, ingresso e

---

*e i corrispettivi sui servizi di propria competenza*”, a conferma di come le categorie dei diritti e delle tasse, pur essendo collegabili alla fornitura dei servizi, siano comunque disgiunte da quella dei corrispettivi.

Tale parziale ambiguità è confermata dalla notevole variabilità e frammentarietà del loro inserimento nei titoli di bilancio dei Comuni: l'ICP è inclusa tra le Imposte (entrate tributarie-Categoria 1), la TOSAP tra le Tasse (entrate tributarie-Categoria 2), i DPA tra i Tributi speciali (entrate tributarie-Categoria 3), i tributi legati ai trasporti e alle contravvenzioni tra i Proventi dei servizi pubblici (entrate extratributarie-Categoria 1), il COSAP e il CIMP tra i Proventi dei beni dell'Ente (entrate extratributarie-Categoria 2), il contributo di costruzione, dopo non poche dispute e divergenti visioni interpretative (cfr. Iurescia, 2011), tra i trasferimenti di capitali da altri soggetti (Titolo IV-Categoria 5).

Né ha invero contribuito a fare completa chiarezza l'intervento della Corte Costituzionale che ha affermato la natura tributaria del CIMP, mentre l'ha negata per il COSAP e i corrispettivi di parcheggio (per un'autorevole interpretazione in senso opposto dei contributi di parcheggio come “tassa” e entrata di diritto pubblico, largamente condivisa da chi scrive, cfr. Gallone A. “La tassa di parcheggio: profili rilevanti sotto il profilo della contabilità pubblica” disponibile su [www.amcorteconti.it](http://www.amcorteconti.it)).

Nel complesso pare quindi utile fare riferimento a quanto contenuto in IFEL (2010, p. 183) per cui “*La mutevole classificazione normativa delle attuali entrate proprie dei Comuni e la facoltà loro concessa di sostituire a tributi storici prelievi giuridicamente ascritti alle entrate patrimoniali, ma il cui effetto è identico al prelievo tributario, rendono fuorviante legare l'analisi descrittiva alle classificazioni di bilancio*” e “*Con il concetto di risorse proprie si tenta, dunque, di delimitare il campo delle entrate assimilabili a quelle tributarie indipendentemente dalla rispettiva natura giuridica, spesso dubbia come dimostrano i pronunciamenti della Corte Costituzionale circa la natura tributaria della TIA e del canone pubblicitario*”.

<sup>77</sup> 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).

<sup>78</sup> La natura di tributi con (anche) una funzione “ambientale” è esplicitata dalla legge istitutiva dei due Canoni sulla pubblicità e 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*”. Anche in IFEL (2010, p. 200) si parla di “*prelievi orientati al recupero di oneri materiali e immateriali gravanti sulla collettività per l'uso privato dell'ambiente urbano*”, confermando come la loro valenza di strumenti di governo dell'assetto ambientale/territoriale sia tutt'altro che misconosciuta.

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”<sup>79</sup> (parte commisurata agli oneri di urbanizzazione), potendo anche esercitare un effetto disincentivante/razionalizzante rispetto all’utilizzo di nuovo suolo.

Vista la natura connessa al principio del beneficio, non sorprende di vedere come una parte significativa di tali forme d’entrata si collochi a livello comunale, ovvero il livello a cui, in base al principio di sussidiarietà (art. 118, comma 1 del dettato costituzionale), è attribuita in modo primario la responsabilità dei compiti e delle funzioni amministrative. E’ su scala territoriale ridotta infatti che il collegamento funzioni-beneficiari può meglio emergere, rendendo più facile l’identificazione di parametri e presupposti rappresentativi della fruizione quali-quantitativa dei beni/servizi e, congiuntamente, garantendo maggiori risorse a quelle collettività ove tali fruizioni hanno principalmente luogo. Ed è 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.<sup>80</sup>

La forte valenza para-commutativa e territoriale di questa tipologia di tributi assume un interesse specifico nel campo dei processi di decentramento fiscale, in quanto si ritiene che renda più facile conciliare la sovra-ordinazione nazionale (e, in subordine, regionale) con la tutela e valorizzazione delle autonomie (Del Federico, 2007). Ciò è da intendersi nel senso che la salvaguardia delle prerogative e dei principi costituzionali in tema di fiscalità - coordinamento, riserva di legge, capacità contributiva e progressività, funzione perequativa orizzontale - tende ad essere applicata con minor rigore e rigidità (*ibidem*), lasciando spazio, almeno in parte, ad altri principi ispiratori (*polluter e user pay principle*, autonomia, trasparenza, responsabilizzazione, efficienza, etc.) e a maggiori margini di manovra nella determinazione delle caratteristiche essenziali del tributo<sup>81</sup> (Tab. 8).

**Tabella 8. Tributi paracommutativi locali: una libertà d’azione meno vigilata**

	Aliquote/valori di riferimento	Specifiche applicative
<b>TOSAP</b>	Definite dalla legge nazionale entro range min e max per le diverse categorie di occupazioni (permanenti, temporanee, sottosuolo, etc.).	Determinazione in dettaglio da parte della legge nazionale di una serie di riduzioni, diversificazioni e esenzioni (grandi superfici, passi carrabili, distributori, tende e aggetti, occupazioni per finalità sociali, aree cimiteriali, etc).
<b>COSAP</b>	Autodeterminate nel rispetto di criteri generali come la necessità di differenziazione in base alla classificazione dell’importanza delle strade, all’entità dell’occupazione, al valore economico della disponibilità dell’area, nonché al sacrificio imposto alla collettività. Non è soggetta al blocco delle aliquote e dei tributi, in quanto riconosciuta dalla Corte Costituzionale come entrata di carattere patrimoniale e non tributaria (Sentenza 10 marzo 2008, n. 64).	La legge istitutiva demanda la disciplina al regolamento comunale.. Generica "Previsione di speciali agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare, per quelle aventi finalità politiche e istituzionali".
<b>ICP</b>	Definite dalla legge nazionale entro range min e max per le diverse tipologie (ordinaria, veicoli, mezzi luminosi, manifesti, apparecchi acustici, etc).	Determinazione in dettaglio da parte della legge nazionale di una serie di riduzioni, diversificazioni e esenzioni (associazioni senza scopo di lucro, manifestazioni politiche, etc.).

<sup>79</sup> Consiglio di Stato, sez. V, 23 gennaio 2006, n.159.

<sup>80</sup> Considerazioni in piena coerenza con l’art. 13 del Testo Unico sull’ordinamento degli enti locali, che attribuisce ai Comuni le funzioni che riguardano la popolazione ed il territorio comunale, con un particolare riferimento all’“assetto e l’utilizzazione del territorio”.

<sup>81</sup> Nella medesima direzione Corvaja (2010, p. 268), ove afferma che in tema di riserva di legge: “si può ipotizzare che i limiti siano più incisivi quando è in gioco la potestà tributaria in senso stretto o quella sanzionatoria, in relazione alla quale le esigenze di tutela per il soggetto privato diventano più intense; per contro tali limiti possono farsi più tenui quando sono coinvolte prestazioni che si configurano come corrispettivi di un bene o di un servizio, oppure quando l’allentamento della riserva è determinato dal concorso con il principio autonomistico o con quello rappresentativo a livello locale”.

<b>CIMP</b>	<p>Determinazione delle tariffe in base a "criteri di ragionevolezza e gradualità tenendo conto della popolazione residente, della rilevanza dei flussi turistici presenti nel comune e delle caratteristiche urbanistiche delle diverse zone del territorio comunale e dell'impatto ambientale". A ciò si è aggiunto dal 2001 un limite superiore del +25% rispetto a quanto deliberato con la IMP.</p> <p>La Corte Costituzionale (Sentenza 8 maggio 2009, n.141) ne ha riconosciuto la natura tributaria, pur essendo il gettito inserito tra le entrate extra-tributarie.</p>	<p>Il regolamento può "anche prevedere con carattere di generalità divieti, limitazioni e agevolazioni".</p>
<b>Contributo di costruzione</b>	<p>Per gli <u>oneri di urbanizzazione</u>, i Comuni si muovono nell'ambito di tabelle parametriche definite dalle Regioni per classi di Comuni. Partendo dai costi medi di urbanizzazione, si applica un coefficiente relativo alla tipologia di intervento edilizio e ad alcune specificità del territorio comunale. I singoli Comuni hanno poi margini di manovra che dipendono da Regione a Regione. In alternativa (Legge Lombarda), i Comuni possono calcolare i propri costi effettivi (previsioni del piano dei servizi e Programma triennale delle opere pubbliche) e commisurare i relativi i oneri. Di fatto, si possono trovare nella stessa Regione valori diversi anche del 500/600%.</p> <p>Per la parte commisurata al <u>costo di costruzione</u> spetta alla Regione definire il valore del costo, così come variare l'aliquota entro un range predefinito (5-20%).</p>	<p>La legge nazionale/regionale stabilisce alcune esenzioni e riduzioni. La legge nazionale/regionale determina e ridefinisce il vincolo di destinazione per le entrate.</p>
<b>Tributi sulla mobilità</b>	<p>Sostanziale libertà dei Comuni nella determinazione dei valori unitari.</p> <p>Il Codice della strada ha previsto che i Comuni possano stabilire aree destinate al <u>parcheggio</u> sulle quali la sosta dei veicoli è subordinata al pagamento di una somma, fissando le relative condizioni e tariffe in base alle direttive definite dal Ministro dei lavori pubblici (ora Ministro delle infrastrutture e dei trasporti).</p> <p>La Corte Costituzionale (Sentenza 13 gennaio 2005, n.66) ha negato la natura tributaria di tali somme, non ritenendo necessaria la riserva di legge.</p> <p>Lo stesso Codice della strada prevede la possibilità di subordinare l'accesso alle ZTL al pagamento di una somma (<u>pedaggio d'ingresso</u>).</p>	<p>Per i <u>parcheggi</u>, le direttive ministeriali previste dal Codice della strada non sono mai state emanate. La legge prevede, comunque, che sulla stessa area, o su altra parte nelle immediate vicinanze, venga riservata una adeguata area destinata a parcheggio rispettivamente senza custodia o senza dispositivi di controllo di durata della sosta. Tale disposizione non vale per le aree pedonali, le ZTL e zone individuate come con particolari problemi di traffico.</p> <p>In tema di <u>pedaggio d'ingresso</u>, le direttive nazionali specificano che l'introduzione è ammessa solo se: è stata precedentemente istituita una ZTL, è adottato il PUT, la tariffazione è prevista dal PUT e si inserisce in un quadro di strategie generali per la gestione della mobilità. Le stesse direttive prevedono una serie di categorie esentate o agevolate.</p>

Da quanto riportato in tabella emerge come, a livello locale, sia la libertà d'aliquota, sia la configurazione di alcune altre caratteristiche dei prelievi (esenzioni, riduzioni, differenziazioni tipologiche, etc.) trovino effettivamente maggiori (e crescenti) spazi d'espressione proprio in riferimento a questa categoria di strumenti d'entrata. In tema di occupazione di spazi e aree pubbliche, ad esempio, già l'originale disciplina<sup>82</sup> 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.<sup>83</sup> 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".<sup>84</sup> Un processo simile ha caratterizzato la trasformazione dell'imposta comunale sulla pubblicità in canone (CIMP)<sup>85</sup>, sebbene in questo caso la norma nazionale abbia poi

<sup>82</sup> D.Lgs 507/1993, art. 38-57.

<sup>83</sup> Nelle parole della Corte dei Conti, Sez. regionale di controllo per la Lombardia, PAR 73/2011 (p. 5). "la TOSAP ha una disciplina legislativa..., mentre per il COSAP l'art. 63 del d.lgs n. 446/1997 demanda l'intera disciplina al regolamento comunale. Conseguentemente, con riferimento al canone in parola, la potestà normativa dell'ente locale è più ampia in quanto l'ente locale può stabilire in piena autonomia sia la disciplina sia le tariffe".

<sup>84</sup> D.Lgs 446/1997, art. 63. comma 2 lettera e.

<sup>85</sup> Trimeloni (2009, p. 62) evidenzia come tale processo sia interpretabile come espressione "di un indirizzo politico-istituzionale inteso ad attuare una estesa "defiscalizzazione" delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali e mirante ad introdurre nell'ordinamento finanziario degli enti locali una categoria d'entrate, rappresentate nel modulo generale del canone, attraverso il concorso sia della disciplina legislativa (primaria) sia di quella regolamentare

compiuto alcuni passi a ritroso, soprattutto in tema di aliquote.<sup>86</sup> Anche le varie forme di *pricing* della mobilità urbana si caratterizzano per i notevoli ambiti di autodeterminazione lasciati ai Comuni: la scelta delle zone, il valore dei prelievi unitari, l'articolazione spaziale dei prelievi stessi, fino all'individuazione di esenzioni e agevolazioni, pur dovendo necessariamente tener conto di alcune più o meno puntuali perimetrazioni e limitazioni fissate dalla normativa di riferimento, lasciano all'autonomia locale margini d'azione che non trovano corrispondenza nelle imposte di tipo tradizionale. Considerazioni analoghe possono essere fatte per il contributo di costruzione che, pur dovendo tener conto di alcune disposizioni di inquadramento contenute nella disciplina sovraordinata, consente ai Comuni ampi margini di definizione quali-quantitativa del tributo. Nel complesso, si può quindi osservare come la natura ibrida tra imposte e tariffe, indipendentemente dalla mutevole e non sempre univoca classificazione normativa, renda di particolare interesse fonti d'entrata per cui è depotenziata la riserva di legge nazionale, senza tuttavia che si affermi una stretta corrispondenza tra entità del dovuto e i costi del servizio, come invece normalmente avviene per le tariffe. E' quindi possibile immaginare questi strumenti come fonte di finanziamento del bilancio non strettamente o esclusivamente corrispettivi, con la conseguenza che ciò determina in termini di maggiori margini di manovra e flessibilità per il bilancio locale.

La focalizzazione dell'analisi sul livello comunale (Tab. 9) permette di mettere in luce, come ultimo aspetto, l'attuale ruolo dell'insieme di tributi legati all'ambiente. A seconda del grado di inclusione del contributo per il rilascio del permesso di costruire, la cui natura (tributaria/non tributaria) è soggetta a notevoli controversie interpretative da più di un decennio (Iurescia, 2011), si evidenzia come, orientativamente, una quota tra il 10% e il 20% delle entrate correnti non derivate (ovvero esclusi i contributi e trasferimenti da altri livelli di governo) sia assimilabile a questa tipologia. Ciò significa che nell'ambito delle entrate che vanno a determinare l'autonomia finanziaria dei governi comunali, una quota non trascurabile è costituita da tributi in grado di esercitare un qualche tipo di effetto sulle tematiche ambientali, con particolare riguardo ai tributi di natura paracommutativa. Il dato risulta ancora più rilevante se confrontato con quello di inizio decennio (2001), visto che si evidenzia una chiara tendenza alla crescita.

**Tabella 9. Tributi ambientali locali: il peso nella finanza comunale<sup>a</sup>**

	Valore complessivo (accertamenti MIL. €)	% sulle entrate correnti	% su tributarie + extratributarie
<b>Escluso il contributo di costruzione<sup>b</sup> (2008)</b>	[3.500-4.700]	[6,2%-8,7%]	[10,1%-13,8%]
<b>Incluso il contributo di costruzione (2008)</b>	[6.700-7.900]	[11,2%-13,3%]	[17,7%-20,9%]

*locale di attuazione (secondaria); modulo formato da rapporti obbligatori comprendenti prestazioni pecuniarie, determinate nel loro ammontare in base a tariffa – pure definita negli elementi essenziali dalle norme di legge -; da costituire con atti di concessione o di autorizzazione dell'ente locale....”.*

<sup>86</sup> Mentre infatti, il D.Lgs 446/1997 ha inizialmente previsto la piena libertà di tariffa – nel rispetto di principi di ragionevolezza e gradualità e tenendo conto della popolazione residente, della rilevanza dei flussi turistici, delle caratteristiche delle diverse zone e dell'impatto ambientale – la successiva legge 448/2001 ha re-introdotta un limite superiore del 25% alla maggiorazione che è possibile introdurre da parte degli enti locali rispetto a quanto stabilito in base al previgente D.Lgs 507/1993. Permane comunque la piena libertà nel regolamentare divieti, limitazioni e agevolazioni.



<b>Incluso il contributo di costruzione (2001)<sup>c</sup></b>	[4.550-	[9,4%-	[15,2%-
<p><sup>a</sup>Il range di valori incluso in tabella riflette la diversa quantificazione del Canone sulla pubblicità già evidenziata in Tab. 7. Per quanto ivi contenuto e argomentato, sembra più realistico fare riferimento ai valori inferiori contenuti nei diversi quadranti.</p> <p><sup>b</sup>Le entrate derivanti dal Contributo per il rilascio del permesso di costruire sono formalmente inserite nel Titolo IV delle entrate comunali e, di conseguenza, non sono normalmente inserite nel calcolo degli indici di autonomia finanziaria e tributaria (che considerano esclusivamente le entrate correnti). La previsione di un loro possibile utilizzo anche a copertura delle spese correnti (attualmente prevista per una quota non superiore al 50% a cui si aggiunge un ulteriore 25% per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale) lascia comunque aperte anche interpretazioni differenti, così come ipotizzato in tabella.</p> <p><sup>c</sup> Il valore preso in considerazione per il 2001 a fini di raffronto è solo quello minimo, costruito ipotizzando che nel periodo 2001-2008 il CIMP abbia registrato una crescita % pari a quella dell'ICP.</p>			

Fonte: elaborazione su dati ISTAT

Appare chiaro, da questo punto di vista, che, in un periodo caratterizzato da significativi vincoli rispetto all'utilizzo delle principali entrate tributarie locali (con ricorrenti blocchi di aliquote e il progressivo svuotamento dell'ICI prima casa), diversi degli strumenti considerati hanno contribuito a garantire margini di flessibilità ai bilanci, facendo segnare tassi di crescita (Tab. 10) ben al di sopra di quelli del totale delle entrate e delle sole entrate tributarie. Un'evoluzione che ne ha valorizzato la funzione fiscale, ma che deve congiuntamente mettere in guardia rispetto ad un eccessivo sbilanciamento delle prassi applicative. Come si è già argomentato, infatti, è caratteristica di questi strumenti, e in particolar modo di quelli riconducibili alla logica commutativa, la possibilità di assumere una molteplicità di ruoli (garantire gettito, gestire il territorio, disincentivare comportamenti con effetti negativi, concorrere alla copertura di maggiori oneri gravanti sulla collettività), con il rischio che tale caratteristica possa essere stravolta se uno di essi assume carattere prevalente e dominante. La loro valorizzazione futura passa quindi per un'attenta valutazione del quadro evolutivo al cui interno essi si vanno ad inserire, affinché ne siano consolidate le potenzialità e limitate le possibili distorsioni.

**Tabella 10. Evoluzione delle principali tipologie d'entrata a livello comunale (2001-2008)**

	2001 Milioni €	2008 Milioni €	2008/2001 (%)
<b>ICP+DPA+CIMP</b>	420	500	19%
<b>Addizionale comunale consumo di energia elettrica</b>	574	708	23,3%
<b>TOSAP</b>	217	220	-
<b>COSAP</b>	165	344	108,4%
<b>Contravvenzioni e sanzioni Codice della strada</b>	817	1.545	89,1%
<b>Parcheggi/contributi ingresso</b>	83	160	92,8%
<b>Contributo di costruzione e sanzioni urbanistiche</b>	2.277	3.208	40,9%
<b>Totale entrate tributarie</b>	17.641	20.510	16,3%
<b>Totale entrate extratributarie</b>	10.039	14.106	40,5%
<b>Totale entrate dell'ente</b>	81.510	91.533	12,3%

Fonte: elaborazioni su dati ISTAT.

## 6. Autonomia fiscale e attuazione del federalismo: i principi di riferimento

Rispetto a quanto descritto nei paragrafi precedenti, si vuole qui di seguito valutare il ruolo che l'imposizione ambientale può ricoprire nell'ambito di un articolato processo di decentramento fiscale in cui assuma rilevanza primaria la volontà di attribuire un elevato grado di autonomia fiscale agli enti decentrati, e in particolar modo al livello comunale. 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).

Nel costruire il quadro di riferimento si analizzeranno, seppur in maniera schematica, quanto previsto dalla stessa legge-delega,<sup>87</sup> finalizzata esplicitamente alla definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nonché i principali contenuti teorici che si sono tradizionalmente occupati del problema dell’attribuzione delle imposte ai vari livelli di governo. Non si prenderanno, viceversa, in considerazione, se non in via incidentale, i decreti attuativi progressivamente adottati,<sup>88</sup> in quanto poco o nulla di quanto considerato in questa sede trova in essi applicazione. Si tratta quindi di prospettive potenziali, che non hanno sinora trovato riscontro, ma che rimangono aperte a futuri sviluppi.

L’ipotesi di partenza, per certi versi scontata, è che si consideri l’autonomia fiscale come un fattore positivo in termini di responsabilizzazione ed efficientamento dell’operato dei governi locali. Si dà quindi per acquisita una valutazione a monte che implichi coscientemente la rinuncia ad alcune leve di controllo e indirizzo dall’alto, stimando che ciò porti a benefici complessivi superiori ai potenziali *side effects* che il decentramento in campo fiscale può determinare (Majocchi, Muraro, 2006; Del Federico, 2007; Santoro, 2009; Vo, 2010). Non quindi un passo obbligato né privo di proprie criticità, ma, al contrario, un processo che deve riflettere una precisa e meditata considerazione di partenza su quale assetto delle relazioni intergovernative possa portare ai risultati migliori.<sup>89</sup> Come è già stato osservato, i contenuti dell’art. 119 della Costituzione, della legge delega<sup>90</sup> e dei successivi approfondimenti operativi<sup>91</sup> sembrano aver fatto una scelta ben precisa a riguardo, riconoscendo, almeno sulla carta, il valore e l’importanza dell’esercizio dell’autonomia tributaria locale, rispetto a preesistenti soluzioni maggiormente centralistiche e ispirate all’uniformità, e rendendo, di conseguenza, necessari sviluppi e iniziative coerenti con tale assunto. 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 regionale (IFEL, 2010).

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

---

<sup>87</sup> Nella condivisa considerazione che essa rappresenti “*un decalogo di principi generali, a base politica largamente condivisa, la cui applicazione pratica dovrà dare delle concrete risposte ad una serie di istanze e di bisogni, pena il fallimento sul nascere dell’istituto stesso*” (D’Auro, 2009 p. 36) e altresì che “*essa, sancendo taluni importantissimi principi di delega, abbia segnato sentieri dai quali risulterà difficile staccarsi*” (Gori, 2010). Nella medesima direzione Tosi (2011).

<sup>88</sup> Tenendo conto che il presente testo è stato chiuso al 30 giugno 2011.

<sup>89</sup> E’ stato a riguardo autorevolmente sottolineato (Giarda, 2006, p. 110-111) come il tipo di finanziamento non possa essere scisso dal grado di controllo dall’alto che si vuole mantenere: “*Laddove il grado di ingerenza è più elevato saranno meno cogenti le ragioni per l’utilizzo di tributi propri e per l’esercizio dell’autonomia tributaria. Non si può escludere il ricorso a tributi propri o a compartecipazioni, ma essi non svolgerebbero alcuna utile funzione, stante che lo Stato dovrebbe comunque finanziare le differenze fino al pieno pagamento dei costi delle prestazioni uniformi su tutto il territorio nazionale*”. Analogamente, Vo (2010 p. 658-659) esemplifica con chiarezza i diversi intenti di base sottostanti ai processi di decentramento: “*A policy of fiscal decentralisation is directed towards the transfer of fiscal power and responsibilities from the national to subnational governments (SNGs). While fiscal centralisation is often a response to the demands of National unity, fiscal decentralisation may be seen as a response to the demands for diversity and accountability within community*”.

<sup>90</sup> Che include all’art. 2.2(a) tra i criteri direttivi generali “*l’autonomia d’entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo*”.

<sup>91</sup> La “*Relazione del Governo italiano sul federalismo fiscale*” (30 giugno 2010) sostiene a riguardo che “*il federalismo fiscale è l’unico modo che abbiamo per razionalizzare e controllare in modo efficace una parte vasta della finanza pubblica italiana*” (p. 28-29).

particolar modo le aliquote, al fine di garantire un adeguato livello di flessibilità ed adattabilità alle specificità e preferenze locali.<sup>92</sup> Principio per altro non nuovo, visto che il Testo unico sugli enti locali (D.lgs 267/2000) prevede esplicitamente (art. 9, comma 3) che “una parte almeno delle risorse finanziarie delle collettività locali deve provenire da tasse e imposte locali di cui esse hanno facoltà di stabilire il tasso nei limiti previsti dalla legge”.

Rimane evidente come questo punto rappresenti un passaggio di estrema criticità del processo in atto, visto che l'autonomia tributaria comunale, come già osservato nella premessa di questo lavoro, ha subito un'importante inversione di tendenza negli ultimi anni<sup>93</sup> e, congiuntamente, tutti gli sforzi sinora fatti per trovare nuove e maggiori basi imponibili da devolvere a livello locale hanno trovato limitata, se non nulla, applicazione (Liberati, 2008). Una circostanza che può essere giustificabile solo in termini transitori e che, nella prospettiva dell'effettiva definizione di un quadro compiuto di federalismo fiscale, deve necessariamente andare incontro ad un radicale cambio di rotta (Corte dei Conti, 2009).

Diventa allora fondamentale capire quali fonti di gettito possano in prospettiva dare sostanza alle esigenze di autonomia e responsabilizzazione finanziaria locale, in un quadro coerente ove siano congiuntamente minimizzate distorsioni e criticità. A riguardo, la ricognizione dei principi della legge-delega e dei contenuti della teoria del *tax assignment* tra livelli di governo (Oates, 1999; Musgrave, 2000; Bird, 2008) permettono di sintetizzare alcuni importanti termini di riferimento.

- *Beneficio, correlazione e continenza.* Rispondono, nel complesso, all'idea, fortemente ripresa e valorizzata dai lavori dell'Alta Commissione di studio per il federalismo fiscale (Vitaletti, 2004 e 2006; Caruso e al., 2006) per cui l'imposizione locale debba ricercare in maniera crescente un collegamento logico tra prelievo e benefici della spesa pubblica.<sup>94</sup> Il concetto risponde ad un'impostazione implicita che riconosce come a livello decentrato il principio cardine della capacità contributiva possa trovare un utile, e per certi versi necessario, completamento in quello del beneficio e del collegamento tra servizi erogati e utenti-contribuenti (Vitaletti, 2003 e 2004; Bird, Slack, 2004; Del Federico, 2007; Liberati, 2008),<sup>95</sup> intesi, questi ultimi, sia come singoli<sup>96</sup> che

---

<sup>92</sup> In base all'art. 2.2(bb) della legge-delega: “*garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insieme di tributi e partecipazioni, 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 d'entrata, derivante da tali tributi*”. Nella stessa direzione, in letteratura, Martines-Vasquez e al. (2006, p. 21) riconoscono che “*if fiscal decentralization is to be a reality, subnational governments must control their own sources of revenue*”; e ancora Bird (2008, p. 11): “*subnational governments need to control their own revenues to facilitate effective decentralized control of spending...Control in this sense simply requires that they are able to affect the volume of revenues significantly at the margin through their own policy choices, in particular by choosing tax rates*” o (p. 14): “*some degree of rate flexibility seems essential if a tax is to be both adequately responsive to local needs and decisions and a way to make local leaders more accountable to their citizens*”.

<sup>93</sup> Cagno e al. (2010, p. 56) richiamano che “*Nel 2008, i livelli di autonomia delle Amministrazioni comunali italiane sono fortemente diminuiti rispetto agli anni precedenti, tanto da riallinearsi su valori talvolta anche più bassi di quelli riscontrati agli inizi degli anni Duemila*”. Nella stessa direzione Buratti (2010a, p. 145): “*alla vigilia dell'attuazione dell'art. 119 Cost., l'autonomia finanziaria delle amministrazioni comunali ha subito dunque una battuta d'arresto e, anzi, un sostanziale regresso verso forme di finanza derivata*”.

<sup>94</sup> Art. 2.2(p) della legge-delega: “*tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione dei tributi propri*”.

<sup>95</sup> Secondo Vitaletti (2003, p. 241): “*Nelle analisi di finanza pubblica multilivello in genere ci si riferisce a due livelli di governo, centrale e locale...Eventuali articolazioni interne ai due livelli non mutano il quadro di fondo, specialmente riguardo ai principi fiscali ritenuti maggiormente idonei. Per il livello di governo superiore è dominante il favore per il principio di capacità contributiva, mentre per il livello di governo inferiore il principio del beneficio è di gran lunga preferito*”. E ancora: (2004, p. 2): “*Chi paga le tasse deve avere chiaro il senso che le paga non solo in quanto ha la capacità di pagarle (capacità contributiva), ma anche perché ad esse corrispondono servizi specifici dell'Amministrazione destinataria del prelievo, i cui benefici ricadono in maniera non marginale sul contribuente*”.

<sup>96</sup> Nei casi in cui si privilegino strumenti maggiormente legati alla logica corrispettiva (tariffe e tasse).

come categorie omogenee.<sup>97</sup> 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 contenenza, 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 (Cipollina, 2009). Dal secondo, si pone il problema di fare in modo che (principio di equivalenza fiscale<sup>98</sup>) 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,<sup>99</sup> 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 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).<sup>100</sup>

- *Visibilità e trasparenza.* Possono essere considerate come un corollario del punto precedente, in base al quale la corretta e immediata percezione da parte dei cittadini/utenti dell'onere fiscale dei servizi fruiti diviene un requisito fondamentale sia per incentivare livelli di consumo efficienti, sia per responsabilizzare l'operato dei governanti rispetto a comportamenti devianti. Si tratta di un requisito fortemente valorizzato dalla cosiddetta seconda generazione di studi sul federalismo fiscale (Weingast, 2009), tesa a mettere in risalto proprio la valenza politica e di legittimazione democratica del decentramento in campo tributario.

- *Coerenza con il sistema fiscale complessivo.*<sup>101</sup> Implica l'esigenza che gli spazi di manovra della fiscalità decentrata non portino a risultati incoerenti con il quadro fiscale di livello superiore e, anzi, risultino ove possibile sinergici rispetto agli obiettivi generali a cui esso si ispira. Tale previsione ha come sua più immediata conseguenza operativa quella del cosiddetto "diritto di prelazione", che attribuisce al livello superiore la potestà di scegliere in modo prioritario i propri presupposti d'imposta, di disciplinare e regolamentare i tributi locali derivati e di precludere la doppia imposizione sul medesimo presupposto,<sup>102</sup> richiedendo quindi che qualsiasi ipotesi di tributo decentrato non derivato (ovvero, nel caso italiano, istituito dalle Regioni) si fondi su basi imponibili non gravate già da altri tributi. Ma il requisito della coerenza acquisisce necessariamente valenza, seppur in maniera meno perentoria e immediatamente esecutiva, anche in altre direzioni. La prima, non eludibile, è quella dell'equità verticale e del rispetto dell'art. 53 della Costituzione. Ciò pone un evidente problema riguardo alla necessità/capacità di trovare un equilibrio nelle soluzioni applicative che riesca a coniugare i continui e già citati richiami al principio del beneficio con l'esigenza di non potersi dimenticare della capacità contributiva e della progressività.<sup>103</sup>

---

<sup>97</sup> Nei casi in cui il principio del beneficio faccia riferimento principalmente alla funzione di delimitare il gruppo che in maniera prevalente fruisce del servizio e, di conseguenza, è chiamato a coprirne il costo (logica dei contributi speciali), senza richieder che la redistribuzione del carico all'interno del gruppo avvenga necessariamente in base allo stesso principio (Liberati, 2008).

<sup>98</sup> Cfr. Olson (1969); Brosio, Piperno (2009); Vo (2010).

<sup>99</sup> Vitaletti (2003 p. 243) parla dell'esigenza di ridurre "al minimo lo sbilancio tra imposte pagate e servizi pubblici ricevuti". Tema importante perché, come richiamato in Brosio, Piperno (2009, p. 265): "l'urbanizzazione e l'aumento della mobilità della popolazione per ragioni di lavoro, svago e studio ha di fatto gradualmente reso senza significato i vecchi confini comunali delle principali città, ampliando enormemente il fenomeno del traboccamento delle attività dei singoli comuni".

<sup>100</sup> Si evidenzia a riguardo come l'esportazione fiscale possa quindi contribuire all'efficienza e alla razionalità del disegno fiscale qualora sia in qualche modo commisurata a tale onere, mentre divenga fonte di deresponsabilizzazione quando risulti eccessiva e ingiustificata. Secondo Slack (2004, p. 1): "It should not be possible to export much of the tax burden to non-residents. In other words, the tax should not be passed on to residents of another jurisdiction to pay for services enjoyed by residents of the taxing jurisdiction".

<sup>101</sup> Art. 2, comma 2(c) della legge-delega: "razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso".

<sup>102</sup> Art. 2, comma 2(o) della legge-delega.

<sup>103</sup> Secondo quanto espresso in Vitaletti (2003, p. 241) "un mix fiscale in cui si contemperino principio del beneficio e aspetti essenziali della capacità contributiva (in primis, la progressività)".

Esigenza che trova esplicito richiamo nell'art.2, comma 2(1) della legge-delega, ove la non alterazione della progressività del sistema tributario può già essere visto come un compromesso accettabile per raggiungere tale equilibrio. La seconda, di particolare interesse per il tema qui in oggetto, fa riferimento all'idea einaudiana di imposta come strumento attivo (Vitaletti, 2006), ovvero come strumento che, attraverso la selettività nella scelta delle basi, può essere finalizzato, oltre che al reperimento del gettito, anche ad altri obiettivi di interesse generale, tra cui possono, ad esempio, rientrare una diversa combinazione dei fattori produttivi, lo stimolo al progresso tecnologico, la redistribuzione dei redditi, ma anche la tutela ambientale. Quest'ultima interpretazione permette di immaginare scelte fiscali locali funzionali agli obiettivi nazionali (ad esempio nel caso della riduzione dei gas serra o dell'efficienza energetica), a cui siano ricollegabili i previsti meccanismi di "premiabilità dei comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria..." (art. 2, comma 2.z) e, analogamente, "il sistema premiante nei confronti degli enti che assicurano elevata qualità dei servizi e livello della pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti del proprio livello di governo a parità di servizi offerti, ovvero degli enti che ...partecipano a progetti strategici mediante l'assunzione di oneri e di impegni nell'interesse della collettività nazionale, ivi compresi quelli di carattere ambientale, ovvero degli enti che incentivano l'occupazione e l'imprenditoria femminile" (art. 17, comma 1.e).

- *Non distorsione*. Fa riferimento all'esigenza, collegata al punto precedente, che la parcellizzazione del sistema fiscale e l'accentuata mobilità delle basi non inducano effetti distorsivi (o comunque non eccessivi) sull'allocazione delle risorse e dei fattori produttivi, in particolar modo per quelle tipologie d'entrata non completamente riconducibili al principio del beneficio.<sup>104</sup> Ciò spinge, in particolar modo, a ricercare un equilibrio tra l'esigenza intrinseca alla teoria del decentramento (votare con i piedi, opportunità di *exit*, freno al Leviatano, etc.) di garantire la mobilità dei contribuenti e l'effetto incentivante/responsabilizzante da essa indotto e quella di limitare, di contro, le inefficienze che l'eccessiva concorrenza fiscale può determinare. Una ricerca non facile in cui, tuttavia, sembrano da privilegiare soluzioni intermedie, che tengano conto di entrambe le esigenze, nella consapevolezza che "in the context of tax assignment it seems fair to conclude that there is no great analytical or empirical support for either extreme position in this debate" (Bird, 2008, p. 10).

- *Stabilità ed adeguatezza*. Rispondono all'esigenza generale che le fonti di entrata siano adeguate rispetto alle esigenze di spesa<sup>105</sup> e non generino squilibri, né in chiave statica, né dinamica. Ciò ha come prima implicazione quella di far preferire basi dotate di una certa stabilità, con una dinamica scarsamente influenzata dalla congiuntura (Osculati, 2007), ma anche in grado di svilupparsi nel tempo in maniera corrispondente a quanto avviene per le spese. L'adeguatezza ha altresì forti elementi di contatto con la flessibilità, ovvero con la possibilità per gli enti locali di avere strumenti manovrabili per fronteggiare specificità e differenze presenti nelle diverse realtà locali. Il quadro dei tributi decentrati deve quindi essere in grado di garantire la corrispondenza aggregata tra funzioni e fonti di finanziamento e, congiuntamente, l'opportunità per i territori ove si manifestino maggiori esigenze o costi di poter contare su risorse aggiuntive.

- *Distribuzione territoriale non sperequata*.<sup>106</sup> Implica l'opportunità di orientare la scelta verso i tributi locali con imponibile meglio redistribuito (Osculati, 2007; Bird, 2008). Tale esigenza si giustifica con il fatto che la perequazione orizzontale - ovvero lo strumento necessario per la correzione di situazioni differenziate sul territorio - comporta operativamente non trascurabili

---

<sup>104</sup> Se il tributo è infatti strettamente legato al principio del beneficio l'incentivo alla mobilità determinato da una più elevata contribuzione verrebbe compensato dal fatto che si riceve un più elevato livello di servizi. Dal punto di vista della tassazione locale "The real implication is that decentralised levels of government should avoid non benefit taxes on mobile units. Or, more accurately, the analysis shows that on efficiency grounds decentralised governments should tax mobile economic units with benefit levies" (Oates, 1999, p. 1125).

<sup>105</sup> "Stabilità tendenziale del quadro di finanziamento, in misura corrispondente alle funzioni attribuite" (art. 2, comma 2.II), legge-delega).

<sup>106</sup> La legge delega parla (art 2, comma 2(cc)) di "tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale".

problemi sia in termini di concreta strutturazione,<sup>107</sup> sia di accettabilità politica.<sup>108</sup> La condivisibile convinzione per cui “*fiscal equalization is a complex economic and political issue*” (Oates, 1999, p. 1128)<sup>109</sup> spinge quindi a ricercare in partenza opzioni che ne limitino la portata.

- *Semplicità ed efficacia amministrativa*. Rispondono all’esigenza<sup>110</sup> che la maggiore articolazione territoriale del sistema fiscale non si traduca in un eccessivo aggravio dei costi di gestione e della complessità amministrativa. Alla luce della riconosciuta presenza di economie di scala nell’amministrazione tributaria (Bird, 2008), ciò porta a guardare con favore a forme d’entrata che possano basarsi su tributi già esistenti, o comunque su processi amministrativi e banche dati utilizzate anche per altri scopi (come nel caso delle utenze energetiche domestiche o del Pubblico registro automobilistico). Da non trascurare è inoltre il contributo (positivo o negativo) che la scelta dei tributi locali può fornire al contrasto all’evasione e all’elusione fiscale (art. 2, comma 2(d) legge-delega) che rappresentano fattori chiave dell’efficienza ed equità del sistema fiscale complessivo.

- *Prelievo locale come sostitutivo*.<sup>111</sup> Afferma la necessità che processi dinamici di soppressione di trasferimenti intergovernativi (e/o di decentramento di nuove competenze) associati all’attribuzione di maggiori fonti di gettito a livello locale siano coerentemente accompagnati da una corrispondente riduzione del prelievo di livello superiore (statale e o regionale). Il requisito si rende necessario affinché le collettività locali percepiscano, nel quadro del processo di decentramento, l’effettivo pacchetto servizi-tributi di cui è responsabile la propria giurisdizione, e non siano fuorviate dal fatto che la pressione tributaria locale si è aggiunta a quella di livello superiore semplicemente per mantenere lo stesso livello di servizi.

- *Mix di strumenti*.<sup>112</sup> Rappresenta, per certi versi, l’indicazione di sintesi derivabile dall’insieme delle considerazioni precedentemente svolte. L’idea di fondo (Bird, 2008, p. 8) è che difficilmente un tributo possa rispondere in pieno alle raccomandazioni del *tax assignment* e che un’applicazione alla lettera dei relativi principi determinerebbe “*an imbalance in revenue and expenditure assignments among levels of government that ...is likely to prove both undesirable and politically unsustainable*”. Da ciò discende che se un corposo grado di decentramento fiscale è visto come obiettivo di fondo, il ricorso ad una pluralità di strumenti diviene una scelta pressoché obbligata per mitigare e compensare le criticità legate all’applicazione di ogni singola fonte di gettito.<sup>113</sup>

---

<sup>107</sup> Particolarmente significativi nel caso italiano ove la lacuna di informazioni dettagliate, coerenti e confrontabili sui livelli di governo locali e sui relativi sistemi tributari rappresenta uno degli ostacoli chiave alla realizzazione di un riforma federalista coerente e realmente equa (Tosi, 2011). A riguardo osserva significativamente Salerno (2010, p. 3-4) che “*è di piena evidenza che un qualsivoglia assetto istituzionale che intenda garantire a tutti gli enti territoriali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite mediante le risorse derivanti dall’autonomia finanziaria di entrata (come previsto dal comma 4 dell’art. 119 Cost.), non può non presupporre la costante disponibilità di dati di bilancio correttamente confrontabili. Come potrebbe mai funzionare in modo equanime il fondo perequativo istituito con legge dello Stato, se non si disponesse di indicazioni omogenee circa la provenienza e la destinazione delle risorse effettivamente a disposizione degli enti territoriali?*”

<sup>108</sup> Ancora più difficile da ottenere in presenza delle summenzionate lacune in termini di affidabilità e confrontabilità dei dati su cui basare la perequazione stessa.

<sup>109</sup> Convinzione ripresa pienamente, per la recente esperienza italiana, da Tosi (2011) che individua nella tematica perequativa ed equitativa una delle questioni aperte e più delicate della realizzazione della riforma.

<sup>110</sup> Cfr. art. 2, comma 2(c) legge-delega.

<sup>111</sup> Art. 2, comma 2(ee) legge-delega: “*riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali...*”

<sup>112</sup> Art. 2, comma 2(bb) e (cc) legge-delega. Concetto, anche in questo caso, già presente nel Testo Unico sugli enti locali ove si prevede che (art. 9.4): “*I sistemi finanziari, che sostengono le risorse di cui dispongono le collettività locali, devono essere di natura sufficientemente diversificata ed evolutiva per consentire loro di seguire, in pratica, per quanto possibile, l’andamento reale dei costi di esercizio delle competenze*”.

<sup>113</sup> Diverse sono le indicazioni in questa direzione: Bird and Slack (2004, p. 21) sottolineano come “*Regional and local governments that deliver a wide range of services need a mix of revenue sources that reflects the mix of services they provide*”. Slack, descrivendo l’esperienza canadese, sottolinea che (2004, p. 3-4-5) “*at the same time that the hub cities are facing increasing expenditure demands, there has been no diversification of their revenue sources ...Access to revenues from a mix of taxes (including property tax) gives cities the flexibility to adapt to different economic circumstances....The changing demands on hub cities, coupled with the inability of the property tax to address all of*

## 7. Le prospettive per l'imposizione ambientale a livello comunale

Il quadro delle analisi condotte nei paragrafi precedenti permette di ipotizzare alcuni potenziali sviluppi futuri riguardo al legame tra imposizione ambientale e decentramento fiscale.

In termini generali, come già richiamato in premessa, l'interesse per le interazioni tra i due temi risulta essere giustificabile per almeno tre ordini di ragioni, tra loro collegate.

La prima è che 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.<sup>114</sup> E' sulla base di queste considerazioni che ha preso piede il concetto di riforme fiscali ambientali (RFA), 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, testé esposta, 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.<sup>115</sup> In tale quadro, la leva tributaria può essere ragionevolmente ritenuta, in piena armonia con il

---

*these demands, provides a string justification for revenues from a mix of taxes for cities. Revenues from a mix of taxes would give cities more flexibility to respond to local conditions such as changes in the economy, evolving demographics and expenditure needs. A case can also be made for revenues from a mix of taxes to the extent that other taxes are more effective than property taxes at linking the costs and benefits of services when people commute to work from one jurisdiction to another".* Osculati, nel concludere la sua analisi comparativa sulle esperienze internazionali, osserva (2007, p. 119) come "tra le indicazioni che emergono non si può non cogliere quella della relazione tra i valori di decentramento e pluralità di strumenti".

<sup>114</sup> In OECD (1997, p. 32) si osserva come l'*earmarking* delle entrate per fini ambientali "may lead to inefficient allocation of resources and sub-optimal composition of government spending. There is also a danger that the programmes benefiting from such earmarking will survive beyond their optimal life. This danger is of particular relevance if substantial revenues are generated through a widespread use of eco-taxes in an ambitious environmental policy"....Come conseguenza si conclude che (p. 32): *the use of revenues of eco-taxes must be seen in the broader context of tax policies, and a mix of options may also be considered*".

Il concetto è ben espresso anche dalla Green Fiscal Commission britannica (Green Fiscal Commission, 2009a, p. 28): "Insisting on an automatic link between the revenues from green taxes and how they are spent is unhelpful. The main benefit of green taxes lies in their encouragement of the more efficient use of resources, and reduced pollution. The case for increased public environmental expenditure does not depend on whether or not revenues from green taxes are available to finance them. Of course, if the case is made, revenues from green taxes may be used for this purpose, and this may increase the public acceptability of the tax, but revenues can also be used to reduce other taxes. The difference becomes important in the context of a major green tax shift, such that for example 15-20 per cent of tax revenues might come from green taxes...It is clear that it would be excessive to insist on the allocation of 20 per cent of tax revenues to environmentally-related expenditures". E ancora (p. 30), parlando delle entrate ottenute dalla tassazione ambientale: "They can be used simultaneously to raise revenue, change behaviour, reduce use and pollution (through behavioural change and stimulation of new technologies) and shift the basis on which tax revenues are raised (that is to say reduce other taxes below what they would otherwise be). The revenues from green taxes do not need to be spent on environmental measures – it they are it is no longer a green tax shift but an increase in government spending which implies higher taxes or a cut in other government services".

<sup>115</sup> Ciò è del tutto confermato dal D.Lgs 216 del 2010, di attuazione della legge-delega in tema di costi e fabbisogni standard, che identifica tra le funzioni fondamentali dei comuni: le funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti e le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente.

summenzionato principio di continenza,<sup>116</sup> un importante strumento di partecipazione e indirizzo per il corretto esercizio dei propri compiti istituzionali (Alfano, 2005).

La valutazione congiunta delle tre precedenti considerazioni porta a guardare con interesse alle potenzialità di “riforme fiscali verdi a livello locale”, intese come processi basati, in maniera più o meno articolata e combinata, sul duplice passaggio: - dalle imposte generali alla tassazione ambientale e - dall'imposizione centrale a quella locale. Un passaggio teso a perseguire un doppio dividendo non solo in termini di minori effetti distorsivi della tassazione nel suo complesso, ma anche di maggiore trasparenza del finanziamento locale rispetto a forme di prevalente finanza di trasferimento e/o compartecipazione. 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). Viste le difficoltà sinora incontrate a trovare forme di imposte locali diverse e aggiuntive rispetto alle attuali, questo ulteriore ruolo dell'imposizione ambientale non va trascurato e può ricavare un suo spazio nel complesso dibattito sull'attuazione del federalismo fiscale.<sup>117</sup>

Il tema necessita però di maggior approfondimento e specificazione per poter acquisire valenza pratica, ed a ciò dedicheremo il resto del paragrafo, basandosi sui principi di riferimento precedentemente introdotti, nella convinzione che (Osculati 2007, p. 112): *“In realtà i dettami del federalismo fiscale possono essere approssimativi ma non sono inutili o irrilevanti”*.

### **7. 1 Tributi ambientali pigouviani/incentivanti**

Si tratta, come già argomentato, di tributi introdotti con un obiettivo ecologico esplicito e con una prevalente funzione allocativa (imposte sulle emissioni di grandi impianti, imposta sul conferimento

---

<sup>116</sup> In riferimento al quale si condivide appieno l'idea (Cipollina, 2009), 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.

<sup>117</sup> Buglione (2002, p. 1) afferma a riguardo che *“Le forme di prelievo utilizzabili a livello locale per indurre nei cittadini un maggior rispetto per l'ambiente attraverso incentivi di tipo economico hanno avuto un significativo sviluppo nel corso degli ultimi anni. Nella maggior parte dei casi si tratta, tuttavia, di tributi le cui caratteristiche sono decise in modo dettagliato dal governo centrale. La tesi qui sostenuta, al contrario è che riconoscere agli enti territoriali margini di discrezionalità significativi in questo campo sia un elemento di importanza fondamentale....L'autonomia locale consente infatti di procedere in modo pragmatico e sperimentale, e questa appare una soluzione più razionale rispetto all'azione immediata, e uniforme in tutto il paese, di scelte che, alla prova dei fatti, potrebbero non dimostrarsi opportune. Ammettere una flessibilità locale nella scelta degli strumenti più adatti per l'attuazione delle politiche ambientali, d'altra parte, non vuole dire negare la possibilità per il governo centrale, di imporre agli enti territoriali l'obbligo di raggiungere obiettivi di interesse nazionale e di controllarne l'implementazione, in modo che lo Stato non risulti inadempiente rispetto agli obblighi derivanti da direttive comunitarie e accordi internazionali”*. Alfano (2005, p. 3-4) sostiene che *“la possibilità di poter realizzare un sistema fiscale decentrato a connotazione ambientale appare non soltanto ipotizzabile, ma uno dei possibili settori di sviluppo dell'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni e degli Enti Locali”* e ancora (p. 9) *“Un sistema di tassazione sul consumo e sulla fruizione di risorse ambientali che, nell'ambito di una politica fiscale innovativa, proceda, in primis ad un riequilibrio degli oneri fiscali sui fattori produttivi e, nel contempo, incoraggi le scelte dei contribuenti verso beni ed attività ecologicamente corretti, trova naturale collocazione a livello decentrato”*. Anche Cipollina (2009, p. 591) sostiene che *“Quella ambientale si candida a diventare una delle aree di elezione per lo sviluppo della fiscalità “propria” degli enti territoriali sub statali”*. Tema ripreso in maniera del tutto analoga per la realtà spagnola da Yabar et al. (2009, p. 144): *“In the past few decades the budgets and powers of the Spanish regions have increased considerably. The responsibilities of towns and cities have also grown, but with no parallel increase in the availability of local resources with which to fund these new powers....Even if there are harsh times ahead, we believe this represents an opportunity to implement a local green-tax reform”*.



in discarica, prelievi sull'estrazione di risorse naturali, etc.), finalizzata a modificare le scelte degli agenti economici in direzione ambientalmente preferibile.

In termini teorici, la loro stessa natura si adatta con una certa difficoltà a renderli (per lo meno in maniera di un certo rilievo) strumenti di gettito locale, per una serie di motivi.

In primo luogo, la gestione decentrata può portare a seri problemi in termini di esternalità fiscali e distribuzione delle entrate. Se si tratta, ad esempio, di impatti ambientali che vanno in larga misura oltre ai confini locali, il rischio, come già argomentato nel § 4, è che si affermi un livello ridotto sia di aliquote che di tutela; ad un risultato simile si può arrivare a causa di fenomeni di concorrenza fiscale, in particolare sulle basi più mobili, che finiscono per comprimere i margini d'azione dei decisori locali. Parimenti 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.<sup>118</sup> 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 redistribuzione.<sup>119</sup>

In secondo luogo, il carattere disincentivante puro, se effettivo, tenderà a produrre una progressiva riduzione nel tempo del gettito, generando problemi dal punto di vista del requisito della stabilità e dell'adeguatezza (Kosonen, 2010). Ne è testimonianza 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.<sup>120</sup>

Infine, in maniera collegata al punto precedente, l'intera articolazione e gestione di un tributo prettamente locale con esclusivi fini ambientali può rivelarsi amministrativamente complessa e costosa, risultando scarsamente rilevante in termini di gettito netto. Anche sotto questo aspetto il caso milanese si dimostra come esemplificativo, visto che le entrate nette sono scese, dal 2008 al 2009, da 5,5 a 3,5 milioni di euro e, in assenza di significative modificazioni nella definizione delle classi soggette al pagamento, sono destinate a declinare ulteriormente in tempi rapidi.

L'attuale struttura dei tributi ambientali sub-nazionali, come evidenziato nel § 5, pare effettivamente confermare tali riserve, privilegiando una collocazione dei (rari) tributi pigouviani a livello regionale e nazionale. Ciò non esclude, tuttavia, alcuni possibili sviluppi.

Un caso d'interesse, cui si è già fatto cenno, è quello in cui i contesti locali sono (o possono divenire) luogo di insediamento di importanti attività e/o infrastrutture (discariche, grandi reti di trasporto, cave e miniere, centrali elettriche, etc.). Fermo restando che il processo decisionale richiede per tali situazioni necessariamente un approccio di livello superiore, anche per quanto riguarda la fissazione di eventuali imposte ambientali (sui rifiuti scaricati, sui mezzi in transito, sui materiali estratti o sulle emissioni prodotte), non è da trascurare la possibilità che una parte dei proventi ottenuti divenga un'importante (e trasparente) fonte di compensazione per le collettività

---

<sup>118</sup> Tema ben noto nella teoria del Tax assignment ove si riconosce che (Bird 2008 p. 19): *“to avoid this problem, it is generally desirable to limit local government access to taxes that fall mainly on non residents – such as most natural resource levies.”*

<sup>119</sup> Così Vo (2010 p. 668): *“Natural resources are unevenly distributed in some particular jurisdictions. Political and social tensions can be avoided if revenue from these sources is centrally generated and redistributed to all regions. If not, jurisdictions with natural resources may decide to provide local services at a lower revenue raising burden”.*

Sulla base di queste considerazioni vanno valutati con una qualche preoccupazione i potenziali effetti del cosiddetto federalismo demaniale (D.Lgs 85/2010), che potrebbero portare ad una redistribuzione territoriale dei gettiti molto sperequata (Buratti, 2010b). Analogamente, più di un dubbio desta la completa regionalizzazione dell'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili operata dal D.Lgs 68/2011 (art. 8, comma 1), e ancor più (art. 24) la possibilità che la medesima divenga oggetto di autonoma istituzione da parte delle città metropolitane; per quanto infatti l'utilizzazione (almeno in parte) del gettito per la compensazione e il risanamento dei territori limitrofi alle strutture sia un concetto del tutto condivisibile, la mancanza di una disciplina di coordinamento può portare ad effetti perversi in termini di localizzazioni, eccessiva esportazione e sperequazione delle entrate.

<sup>120</sup> Dati provenienti dal sito Ecopass del Comune di Milano:  
<http://www.comune.milano.it/dserver/ecopass/report.html>.

coinvolte, al fine anche di governare il complesso problema dell'accettabilità ex ante delle realizzazioni previste. In altri termini, mettere sul piatto una quota più o meno ampia delle entrate dell'imposizione ambientale potrebbe costituire uno dei fattori decisionali di partenza, finalizzato a dare rappresentazione degli effetti negativi causati a livello locale, anche da un punto di vista prettamente percettivo. La situazione attuale riprende, in alcuni casi, tale logica (aeroporti,<sup>121</sup> cave e miniere<sup>122</sup>) ma vi sono campi in cui potrebbero essere promossi ulteriori interessanti sviluppi.<sup>123</sup>

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. Potrebbero ad esempio essere previsti tributi di carattere regolatorio sull'uso del suolo, sulla congestione, sull'inquinamento acustico o sull'intromissione paesaggistica. Non è però facile immaginare la strutturazione di tali tributi in maniera del tutto autonoma e con un esclusivo carattere ambientale e, d'altronde, il loro impatto di bilancio sarebbe tutto da verificare; è viceversa più verosimile che essi emergano come differenziazione e completamento di tributi già esistenti e/o di nuovi strumenti in cui siano affiancate diverse finalità istitutive (fiscali, commutative, ambientali). E' per tale ragione che se ne rimanda la trattazione ai due paragrafi successivi.

## **7. 2 Tributi con prevalente funzione fiscale**

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:<sup>124</sup>

- le accise sulle utenze energetiche finali (elettricità e gas);
- le imposte di possesso sui veicoli.

Alcuni contenuti della legge-delega permettono di meglio inquadrare il loro potenziale ruolo e margine di definizione.

In primo luogo si fa riferimento all'art. 12, comma 1.a) che prevede che *“la legge individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo un'adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio”*. Le tipologie qui

---

<sup>121</sup> I Comuni sede di aeroporto sono attualmente destinatari di parte del gettito dell'Addizionale comunale sui diritti d'imbarco e dovrebbero essere destinatari privilegiati delle entrate provenienti dall'Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili.

<sup>122</sup> Nel caso delle attività di cava, ad esempio, le leggi regionali possono prevedere il pagamento, da parte del titolare dell'autorizzazione alla coltivazione di cave o torbiere, di un contributo per l'estrazione dei materiali al Comune sede dell'attività. Si tratta quindi di un caso in cui è riconosciuta la logica compensatoria dello strumento e, al contempo, la necessità che sia il livello di governo superiore a disciplinarne le caratteristiche e l'ammontare.

<sup>123</sup> Ciò potrebbe ad esempio riguardare i grandi impianti di produzione elettrica per cui la legge di riordino del sistema energetico nazionale (L. 239/2004) prevede esplicitamente (art. 4.f) *“la possibilità di eventuali misure di compensazione e di riequilibrio ambientale e territoriale qualora esigenze connesse agli indirizzi strategici nazionali richiedano concentrazioni territoriali di attività, impianti e infrastrutture ad elevato impatto territoriale”*; o gli impianti di smaltimento dei rifiuti, ove attualmente la compensazione è lasciata a meno trasparenti forme di negoziazione ad hoc; o anche le reti di trasporto di carattere sovra-comunale, per cui, in presenza di prelievi chilometrici, si potrebbe prevedere una compartecipazione locale al gettito.

<sup>124</sup> Si è già effettuata con tale scelta una focalizzazione su quelle forme che meglio rispondono (almeno in parte) ai requisiti dell'ottima imposta locale. Nel caso dei veicoli, ad esempio, si è omesso di considerare la tassazione sui carburanti, che chiaramente mal si adatta ad una gestione e manovrabilità su scala ridotta, così come l'imposta di trascrizione che, per la sua natura una tantum, risulta poco funzionale alla copertura delle spese ricorrenti di un ente locale.

ipotizzate corrispondono a tributi erariali già esistenti<sup>125</sup> che andrebbero riformulati e trasformati al fine di valorizzarne la collocazione a livello comunale, nonché garantendo un’“adeguata flessibilità”.

In secondo luogo, essi entrerebbero a far parte delle (art.13, comma 1.a): “*entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai comuni*” da valutarsi “*ad aliquota standard*” (art.13, comma 1.e) al fine del calcolo della redistribuzione del fondo perequativo in base al meccanismo del fabbisogno standard e delle entrate standard.

In terzo luogo parteciperebbero anche all’ulteriore perequazione delle spese non fondamentali in base al meccanismo delle capacità fiscali (art.13, comma 1.f).

L’idea di fondo è che due o più tributi collegati al consumo finale di energia e al possesso di auto possano giocare un ruolo non trascurabile come entrate proprie derivate di applicazione generale, finalizzate alla copertura delle spese fondamentali e di quelle non fondamentali e, in quanto tali, incluse nei relativi meccanismi perequativi.<sup>126</sup> Si tratterebbe, in altri termini, di tributi disciplinati dalla legge statale, e quindi con caratteristiche omogenee su tutto il territorio, con la possibilità di margini di differenziazione (anche accentuati) da parte delle autorità locali.

L’interesse per questi tributi è riconducibile a una serie di considerazioni che sono di seguito schematicamente richiamate.

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.<sup>127</sup> Nel caso delle auto, infatti, alla forte incidenza del traffico 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 (cfr. supra Tab. 7). 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

---

<sup>125</sup> Come già trattato sopra, si tratta in principal modo: dell’Addizionale regionale all’accisa sul gas naturale; dell’Imposta addizionale comunale e provinciale all’accisa sull’energia elettrica; e della Tassa automobilistica regionale.

<sup>126</sup> Tale impostazione si ricollega all’idea, sostenuta dai lavori dell’Alta Commissione, per cui nel finanziamento degli enti territoriali “*un ruolo prioritario debba continuare ad essere esercitato dai tributi cosiddetti derivati, previsti e disciplinati dalla normativa statale (almeno per quanto riguarda le aliquote di base), su cui però gli Enti territoriali godono di poteri di intervento sul gettito attraverso la modifica delle aliquote, di maggiorazioni e addizionali entro i limiti consentiti*” (Caruso e al., 2006, p. 30). Idea largamente ripresa dai contenuti della legge-delega e supportata dal fatto che la previsione di meccanismi perequativi ispirati al concetto di entrate standard e capacità fiscale, sia per le funzioni fondamentali che per quelle non fondamentali, rende difficile immaginare l’applicazione di tributi locali eterogenei nelle diverse aree del paese (Liberati, 2008; D’Antoni e al., 2010).

<sup>127</sup> Esplicite indicazioni in tal senso sono contenute in Vitaletti (2004, p. 4), ove si sottolinea come, in base al principio di correlazione: “*i prelievi fiscali sulle utenze (o una quota di essi rappresentativa) dovrebbero essere assegnati ai Comuni*” e che “*la tassazione dell’automobile e dei motocicli (oggi rappresentata da molteplici voci, nessuna delle quali è a beneficio dei Comuni: benzina; gasolio per automobili; bollo; assicurazioni; trascrizione) dovrebbe compiere una grossa virata, entrando decisamente nel raggio di competenza dei Comuni*”; non dissimile la posizione di Buglione che, come riportato in Piacciaredda, Selicato (1996, p. 135), sottolinea che in tema di tassazione dei veicoli: “*il decentramento può essere inteso a livelli più bassi quando riguardi imposte nelle quali il presupposto dell’onere tributario sia legato a situazioni di tipo permanente o, comunque, non facilmente modificabili, come nel caso delle imposte sull’acquisto e sul possesso di veicoli, nelle quali si fa solitamente riferimento alla residenza del soggetto passivo*”, e che, in tema di politica tributaria con prevalenti finalità ambientali: “*il livello di governo naturalmente deputato a gestirla possa essere solo quello responsabile della disciplina della circolazione e della salute pubblica in queste stesse aree: in definitiva la regione e, almeno fino a quando le autorità metropolitane non saranno effettivamente istituite, il comune e la provincia*”. Alcuni riscontri di un’applicazione in larga parte conforme con tali indicazioni emergono dal caso spagnolo; Herrera Molina et al. (2009, p. 204-205) sottolineano a riguardo che: “*In the Spanish model, the registration of cars is taxed at the national level, the consumption of fuel at both the national and regional level, and car ownership at the local level...The circulation tax is regulated by the Local Treasury Act (LTA). It allows the municipalities to adjust the tax due within certain limits. They may increase tax rates (up to a maximum of 200 per cent) inserting differences among each kind of vehicle and section of the scale of rates (based on fiscal horsepower, seats, load, or cubic centimetres)*”.

stata sinora limitata e priva di autonomia di manovra. Non va peraltro trascurato che, accanto alla componente riferibile al principio di correlazione, tali tributi presentano caratteri più generali, in parte di natura patrimoniale, più accentuati nel caso del tributo sui veicoli, che li rendono utilizzabili per finalità di spesa non immediatamente legate al beneficio. Da questo punto di vista, la scarsa mobilità della base (luogo di consumo finale, per le utenze energetiche, e residenza del possessore, per i veicoli) rende limitate le possibili distorsioni derivanti da forme accentuate di concorrenza fiscale,<sup>128</sup> dimostrandosi coerente con il già enunciato principio per cui i governi locali dovrebbero evitare, in particolare per il finanziamento di funzioni non-benefit, di tassare le basi mobili. Va infine rimarcato che, al venir meno di altri grandi tributi propri in grado di incidere in maniera pervasiva sulle collettività di riferimento (ad esempio, un tributo immobiliare sulla prima casa), esercitando l'auspicabile effetto di legittimazione fiscale, possesso auto e consumi energetici finali possono divenire un'importante soluzione alternativa, anche di carattere portante, dell'autonomia locale, evitando che tutto il processo si basi su di "un'ipotesi di fiscalità che deresponsabilizza le amministrazioni locali: ovvero, tutto l'opposto del federalismo fiscale" (Buratti, 2010b, p. 54).

In termini di visibilità e trasparenza, certamente notevole è il contributo fornito da un tributo come l'imposta di possesso, che prevede un pagamento ad hoc e di natura ricorrente. Meno immediato appare l'impatto delle accise sui consumi energetici finali, che potrebbe comunque essere valorizzato da particolari forme di tariffazione che evidenzino in maniera specifica le diverse componenti o anche attraverso rappresentazioni comparative rispetto ad altre realtà. Nel complesso, il grado di trasparenza appare medio-alto, e certamente non inferiore a quello di soluzioni alternative come addizionali e/o compartecipazioni alle imposte su reddito e consumi.

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.

L'effetto sulla coerenza del sistema fiscale complessivo può risultare di diversa natura. Il primo aspetto, certamente positivo, riguarda il fatto che la valorizzazione locale di queste basi, per un ammontare non trascurabile, porterebbe a limitare la necessità di ricorrere a compartecipazioni e addizionali sui principali tributi nazionali (reddito e consumi), che, come ampiamente dimostrato dall'esperienza italiana, finiscono per divenire le più "comode" soluzioni alle esigenze di decentramento fiscale.<sup>129</sup> Soluzioni comode, appunto, ma non prive di rilevanti controindicazioni<sup>130</sup> in tema di efficienza<sup>131</sup> e coordinamento del sistema macroeconomico.<sup>132</sup> Il

---

<sup>128</sup> Qualche rischio maggiore si evidenzia (Buratti, 2010c) nel caso della tassazione auto per la possibilità di concorrenza tra territori per quanto riguarda le flotte delle società di autonoleggio (e in misura minore le altre società esercenti ampi parchi macchie). Si rende necessario quindi adottare modalità applicative che tengano conto di questa componente particolare.

<sup>129</sup> Considerazione del tutto confermata dalle ultime decisioni in ambito municipale (D.Lgs 23/2011), ove si prevede l'attribuzione a livello comunale: di compartecipazioni varie alle imposte sui trasferimenti immobiliari; di una compartecipazione all'IVA; di una compartecipazione al gettito della cedolare secca sui canoni di locazione residenziale; di una compartecipazione + addizionale IRPEF (Petretto, 2011a).

<sup>130</sup> Che hanno portato il Presidente dell'Alta Commissione di studio sul federalismo fiscale a giudicare "velleitario e controproducente fondare il federalismo fiscale su imposte personali provenienti dal territorio" (Vitaletti, 2006, p. 58).

secondo attiene al contributo che tali prelievi possono dare nell'accentuare il peso delle imposte sul consumo e patrimoniali, sinora poco valorizzato rispetto a quanto avviene in altre realtà delle economie sviluppate (Osculati, 2010). In direzione opposta, le principali riserve comunemente sollevate<sup>133</sup> riguardano gli impatti redistributivi, ed in particolar modo la loro presunta regressività e, di conseguenza, conflittualità con i dettami dell'art. 53 della Costituzione. Si tratta, in effetti, di elementi ostativi non banali e da valutare con attenzione, ma spesso di natura non insormontabile e affrontabili, o comunque mitigabili, con adeguate scelte in termini di tipologia di strumenti<sup>134</sup> e conseguente *policy design*,<sup>135</sup> tenendo conto che l'impatto redistributivo del sistema fiscale va considerato nel suo complesso (Osculati, 2008)<sup>136</sup> e che, come esplicitato anche dalla legge delega,

---

<sup>131</sup> Oates, Schwab (2004, p 13) osservano a riguardo che con l'utilizzo a livello locale della tassazione sul reddito "*there will be further distorting consequences. ...note that a household's tax-price will now depend upon its income; under a proportional income tax, as income rises, the higher is the household's tax bill for any given level of public services and tax rate*"; una considerazione che evidenzia come, con un significativo ricorso a tale base, verrebbe in larga misura disatteso il principio di correlazione. Parimenti (ibidem, p. 15), si sottolinea come l'imposizione sul reddito "*taxes only resident households. And this can have some important efficiency implications. Local government provides public services not only for residents but for local business as well. Police, fire, transport, refuse collection and other public services provide important benefits for the local business sector. And in an efficient world, firms should pay the marginal cost of the services that they receive from the local public sector. An income tax on residents completely misses this part of the local public-finance nexus*"; ovvero, con un sistema di prelievo fortemente incentrato sul reddito delle persone, si manifestano seri problemi in termini di onere dei non residenti e di traboccamenti fiscali (cfr. anche Vitaletti, 2006, per una valutazione nella medesima direzione). Infine, sempre gli stessi autori (p. 23) richiamano che "*There is a visibility issue here. With local income taxation, one's tax payment is typically lumped together with taxes paid to other levels of government in a way that serve to obscure the distinctly local component of the tax bill. And this may well weaken the link between local spending and taxes*"; un problema di trasparenza e visibilità che ricorre anche in altri contributi. Ad esempio Osculati (2008, p. 76) osserva come "*la condivisione dell'Irpef che emerge dal progetto governativo di federalismo prospetta una situazione vicina a Babele. E' il trionfo dell'opacità fiscale. Se simile meccanismo fosse messo in pratica, chi potrà mai capire quanta Irpef sta pagando a Stato, Regioni, Province e Comuni? Il cuore della prospettiva federalista – trasparenza e responsabilità – sarebbe mancato*".

<sup>132</sup> Con una devoluzione significativa dallo Stato verso il basso "*la libertà di manovra – in senso congiunturale e distributivo – sarebbe fortemente intaccata* (Osculati 2008, p. 77). Anche De Vincenti (2011) parla del rischio di "*una perdita di coerenza degli effetti redistributivi dell'Irpef*" in presenza di una forte devoluzione a livello sub-nazionale del tributo sul reddito delle persone fisiche.

<sup>133</sup> Osservazioni e analisi su questo punto sono ritrovabili, tra gli altri, in Picciaredda, Selicato (1997); OECD (2001 e 2006); Leicester (2006); Fullerton e al. (2008); Cipollina (2009); Del Federico (2009); Green Fiscal Commission (2009a); Combet e al. (2010).

<sup>134</sup> E' ad esempio ampiamente dimostrato che la tassazione sui veicoli presenta moderati profili di progressività (almeno fino ad un certo punto della redistribuzione del reddito), mentre quella sui consumi domestici di energia si dimostra debolmente regressiva (Oecd, 2001; Jacobsen e al., 2003; Leicester, 2006; Green Fiscal Commission, 2009a; Cachia, Lefranc, 2010).

<sup>135</sup> In OECD (2006, p. 138) si osserva come "*In general, it is possible to solve the regressivity problem sometimes associated with environmental taxes and charges through either tariff/charging design or a targeted compensation scheme*". Sia l'imposizione sulle auto, sia quella energetica potrebbero essere articolate in modo da penalizzare maggiormente le classi di reddito più elevate. Elementi di progressività sono, ad esempio, presenti in alcune delle imposte di registro per le auto descritte in Tab. 11 (con particolare riferimento a Danimarca e Norvegia); anche in campo energetico possono essere immaginate tariffe progressive crescenti a seconda dei blocchi di consumo, così come esenzioni o soglie massime di tributo dovute dalle categorie più deboli (Ekins, 1999; Clinch e al., 2010). 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).

<sup>136</sup> Su questo punto i risultati sono assai incerti e non forniscono un'indicazione univoca, anche se sembra nel complesso affermarsi una situazione in cui accentuati problemi di regressività non sono confermati. Jacobsen e al. (2003 p. 495) trovano, basandosi sull'esperienza della green tax reform danese, che "*Environmental taxes on average*

alla fiscalità locale non è chiesto di redistribuire risorse, ma di non modificare il risultato redistributivo determinato dal governo centrale (Liberati, 2008).

Di interesse appaiono anche le prospettive in termini di adeguatezza e stabilità del gettito. In linea generale, infatti, i consumi energetici e il possesso delle auto rappresentano due esempi di basi imponibili estese, sinora caratterizzate da una continua crescita e, allo stesso tempo, da una ridotta variabilità rispetto agli andamenti congiunturali (Leicester, 2006; Green Fiscal Commission, 2009a; Kosonen, 2010).<sup>137</sup> 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 margini 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.<sup>138</sup> Se, come evidenziato, il processo attuativo del federalismo fiscale si muove dall'obiettivo di spostare basi imponibili a livello locale, tale fetta rappresenterebbe già un contributo non trascurabile, a cui si potrebbero aggiungere ulteriori risorse derivanti dall'ampliamento delle aliquote e della relativa libertà di manovra a livello locale. Ciò pare di particolare rilevanza nel caso delle auto, per cui la disciplina europea ha previsto, seppur in maniera ancora non vincolante,<sup>139</sup> la progressiva abolizione delle imposte *one-off* sull'acquisto con quelle di natura ricorrente, e ove i valori decisamente contenuti caratterizzanti la realtà italiana (Tab. 11) lasciano ipotizzare importanti prospettive evolutive, anche senza arrivare ai massimi applicati in altre realtà europee.

---

*slightly increase after-tax inequality if a current income measure is used, but they reduce inequality if current expenditure is used*". Un rapporto OECD (2006, p. 139-140) riporta che gli effetti della German ecological tax reform, portata avanti dal 1999 attraverso una crescita della tassazione sui carburanti, sui combustibili e l'elettricità, accompagnata da riduzioni nei contributi sociali "*on average are weakly regressive*"; nello stesso rapporto (p. 141) si trova che nell'esperienza danese "*the total effect of the adjustments in the tax and benefit system was a considerable redistribution in favour of people with lower incomes*". Cachia, Lefranc (2010, p. 330) mostrano, basandosi sul caso francese, che "*The pattern does not show clearly that energy expenses as a share of total consumption decrease continuously with revenues*". Martini (2010 p. 312) trova, basandosi sul caso italiano, che "*the potential regressivity of the carbon tax introduced with the Budget Law for 1999 can be rejected*". Combet e al. (2010, p. 295) concludono, sulla base di una serie di ipotesi alternative sulla formulazione del prelievo ambientale e dell'utilizzo delle entrate che "*there is no mechanical link between a carbon tax and its ultimate distributive effects*".

<sup>137</sup> Kosonen (2010, p. 49) osserva a riguardo che "*in the case of energy and transport the rapid erosion of the tax base is not likely....and thus energy and transport taxation form a rather stable source of revenues for governments*".

<sup>138</sup> Ovviamente, risultati inferiori si otterrebbero se lo spostamento fosse solo parziale e i livelli superiori di governo continuassero a mantenere una quota dei tributi.

<sup>139</sup> COM(2005)261 e, per alcune note di commento, Herrera Molina et al. (2009).

**Tabella 11. Imposte sull'acquisto e registrazione delle auto in alcuni paesi europei (2008)**

	<i>Categoria A</i>	<i>Categoria B</i>	<i>Categoria C</i>	<i>Categoria D</i>		<i>Categoria A</i>	<i>Categoria B</i>	<i>Categoria C</i>	<i>Categoria D</i>
	small gasoline	medium gasoline	large diesel	luxury gasoline		small gasoline	medium gasoline	large diesel	luxury gasoline
<b>Austria</b>					<b>Paesi Bassi</b>				
Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000	Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000
VAT	2.600	5.000	5.400	19.400	VAT	2.470	4.750	5.130	18.430
One-off tax	780	2.000	3780	13.580	One-off tax	4.156	9.580	11.900	42.270
<b>Belgio</b>					<b>Norvegia</b>				
Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000	Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000
VAT	2.730	5.250	5.670	20.370	VAT	3.250	6.250	6.750	24.250
One-off tax	780	2.000	3780	13.580	One-off tax	10.371	20.206	41.931	115.643
<b>Italia</b>					<b>Polonia</b>				
Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000	Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000
VAT	2.600	5.000	5.400	19.400	VAT	2.949	5.671	6.748	24.243
One-off tax	206	442	576	960	One-off tax	403	775	3.672	13.192
<b>Danimarca</b>					<b>Repubblica Ceca</b>				
Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000	Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000
VAT	3.250	6.250	6.750	24.250	VAT	2.470	4.750	5.130	18.430
One-off tax	16.844	33.844	48.344	131.430	One-off tax	800	800	800	800
<b>Finlandia</b>					<b>Portogallo</b>				
Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000	Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000
VAT	2.860	5.500	5.940	21.340	VAT	2.730	5.250	5.670	20.370
One-off tax	4.980	8.262	16077	42.540	One-off tax	3.144	10.405	11947	31.566
<b>Francia</b>					<b>Spagna</b>				
Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000	Selling Price	13.000	25.000	27.000	97.000
VAT	2.548	4.900	5.292	19.012	VAT	2.080	4.000	4.320	15.520
One-off tax	200	280	838	1.800	One-off tax	910	3.000	3.240	11.640

Fonte: elaborazioni su dati OECD (2008).

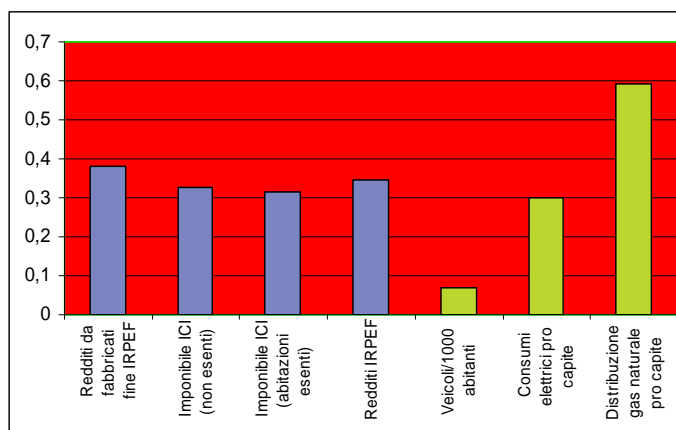
Comunemente riconosciuti sono i pregi di queste forme impositive in termini di accertabilità e costi amministrativi (Green Budget Germany, 2007; Green Fiscal Commission, 2009a; Buratti 2010c), tali da renderli adatti a strutture gestionali decentrate e con un limitato grado di complessità. Ciò finisce per avere importanti ripercussioni anche sugli effetti redistributivi complessivi, visto che la minore evasione può contribuire a compensare alcune delle distorsioni che, al contrario, caratterizzano sotto questo aspetto la tassazione del reddito.<sup>140</sup>

Va, infine, richiamato che importanti implicazioni emergono anche dal punto di vista degli effetti sulla realizzabilità della perequazione orizzontale. I cespiti da noi considerati si caratterizzano infatti per livelli di sperequazione complessivamente limitati, che, nel caso italiano, risultano, salvo per i consumi finali di metano, al di sotto (Fig. 2) di quelli delle principali basi imponibili utilizzate a livello locale (reddito e immobili). Come già osservato, la migliore redistribuzione territoriale, particolarmente accentuata nel caso del possesso di veicoli pro-capite, rende politicamente meno tortuosi gli interventi compensativi per le aree svantaggiate e, congiuntamente, limita le differenze residue nei casi in cui vengano privilegiati meccanismi perequativi solo parziali. Da non trascurare è inoltre il fatto che, almeno in parte, tale maggiore equilibrio è certamente da ricondurre alla

<sup>140</sup> Nell'ottica per cui (Steve, 1992, p. 168): "la crisi dell'imposizione personale progressiva potrebbe consentire di dare minor peso ai vincoli distributivi nelle decisioni di politica ambientale".

migliore accertabilità di tali tributi, che contribuirebbe a bilanciare la forte concentrazione territoriale dell'evasione che caratterizza il campo immobiliare e del reddito personale.

**Figura 2. Indice di dispersione\* delle basi imponibili procapite su base regionale**  
(Italia, 2008. Regioni a statuto ordinario)



\*Calcolato come rapporto tra la varianza e la media della distribuzione delle diverse grandezze.  
Fonte: elaborazioni su dati: IFEL (2010); TERNA; APAT; SNAM Rete Gas.

Una fiscalità locale basata in maniera non trascurabile sui consumi energetici finali e sul possesso auto può contribuire positivamente anche ad un altro aspetto della perequazione, talvolta non adeguatamente considerato. Secondo una parte della dottrina sul federalismo fiscale,<sup>141</sup> i trasferimenti rivolti a questo fine possono disincentivare le politiche di sviluppo e buon governo locale ogni qualvolta queste ultime si riflettano in una crescita delle basi imponibili su cui è commisurata la perequazione. Sia in presenza di meccanismi basati su spese ed entrate standard,<sup>142</sup> sia di quelli basati sulla capacità fiscale<sup>143</sup> (o, come nel caso italiano previsto dalla legge-delega, di entrambi), gli enti che sperimentano una crescita delle proprie basi vedranno infatti ridursi il trasferimento dal centro (o quello orizzontale), con il rischio che: “*these transfer systems exhibit poor responsiveness to localities that foster local economic growth*” (Weingast, 2009, p. 283).<sup>144</sup> Ma ciò è vero se le basi imponibili sono espressione di maggiore ricchezza e/o migliori politiche locali, mentre quando il riferimento è a imposte ambientali o con effetti ambientali, il discorso cambia, almeno in parte. Ad essere maggiormente compensati saranno infatti anche quegli enti che, a parità di altre condizioni, si caratterizzano per minori consumi energetici pro-capite o minor possesso di auto, e tale risultato, data la natura delle basi, non può essere visto come negativo. Ciò significa, in altri termini, che il sistema perequativo, oltre a trasferire risorse da realtà sopra agli standard a realtà al di sotto, esercita un incentivo implicito a ridurre basi imponibili che, per definizione, sono collegate ad esternalità ambientali. Il problema degli incentivi perversi sollevato

<sup>141</sup> Cfr. Weingast (2009) per una trattazione esaustiva su questo punto.

<sup>142</sup> In base ai quali il trasferimento ottenuto dall'ente *i*-simo sarà:  $G_i = P_i [E_s - t \cdot Y_i/P_i]$ , ove  $P_i$  è la popolazione dell'ente;  $E_s$  è la spesa standard pro-capite (calcolate in base ad apposite metodologie di standardizzazione, che nel caso italiano devono ancora essere definite);  $t^*$  è l'aliquota standard (che può essere la minima o una di riferimento definita dal legislatore); e  $Y_i/P_i$  è la base imponibile pro-capite dell'ente considerato.

<sup>143</sup> In base ai quali il trasferimento ottenuto dall'ente *i*-simo sarà pari a  $G_i = \alpha P_i \cdot t^* [Y_s/P_s - Y_i/P_i]$ , ove:  $\alpha$  è la percentuale di compensazione accordata,  $t^*$  è l'aliquota standard (che può essere una media dei valori nazionali o quella di un'autorità di riferimento);  $Y_s/P_s$  è la base imponibile pro-capite standard del tributo da perequare (anche in questo caso si può trattare di una media nazionale o di un valore di riferimento, ad esempio l'ente più ricco); e  $Y_i/P_i$  è sempre la base imponibile pro-capite dell'ente considerato.

<sup>144</sup> E' sulla base di questo approccio che si può ad esempio spiegare l'introduzione in Italia (a partire dal 2009) della cosiddetta compartecipazione dinamica all'Irpef, il cui ammontare è previsto aumentare, come conseguenza dell'incremento del gettito locale dell'Irpef, senza che ciò si traduca in diminuzioni dei trasferimenti erariali.



dalla letteratura sembra quindi, se non eliminato, almeno largamente depotenziato. 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,<sup>145</sup> 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. Andrebbe quindi ricercato un equilibrio rispetto alle diverse esigenze, facendo sì che la maggiore o minore percentuale di perequazione rifletta in qualche modo la valutazione sulla natura prevalente del tributo.
- Incentivando lo sforzo fiscale proprio dell'ente ricevente,<sup>146</sup> 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,<sup>147</sup> 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.).<sup>148</sup>
- 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.<sup>149</sup>

In conclusione, non può non osservarsi come, seppure l'analisi da noi condotta mostri diversi elementi di contatto tra i tributi ambientali con prevalente funzione fiscale e la teoria del *tax assignment* in campo comunale, e non siano mancati riferimenti in tal senso nell'ambito del processo preparatorio che ha caratterizzato l'esperienza italiana,<sup>150</sup> ben poco ha trovato seguito nelle fasi applicative, ove, anzi, vi è stata la, difficilmente argomentabile, centralizzazione della

---

<sup>145</sup> Assumendo nella formula di nota 143:  $\alpha < 1$ . Opzione per altro in linea con il contenuto della legge delega (art 13, comma 1, lett.f) che prevede che il fondo perequativo per i Comuni e quello per le Province e le Città metropolitane siano diretti "a ridurre le differenze tra le capacità fiscali" e non ad annullarle.

<sup>146</sup> Assumendo che nella formula di nota 143,  $t^*$  sia sostituito da  $t_i$ , ovvero dall'aliquota applicata dall'ente ricevente.

<sup>147</sup> Aspetto non necessariamente da intendersi in modo positivo.

<sup>148</sup> Ciò implicherebbe un'applicazione coerente del principio di premialità previsto dalla legge delega (art. 2, comma 2.z) e art. 17, comma 1.e)) in base al quale, in questo caso, è riconosciuto come virtuoso un comportamento che riduce basi imponibili che hanno potenziali effetti negativi sull'ambiente.

<sup>149</sup> La logica è del tutto simile a quella contenuta nel recente D.Lgs 68/2011 in tema di autonomia d'entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province. All'art. 5, commi 1 e 2, si prevede infatti la possibilità per ogni regione di ridurre le aliquote IRAP sino ad azzerarle (e/o di disporre di riduzioni delle basi imponibili), senza che ciò comporti alcuna forma di compensazione attraverso i fondi perequativi, che continuerebbero ad essere calcolati in base ad aliquote e basi imponibili standard. Una medesima logica, applicata a livello comunale, permetterebbe di sostituire tributi tradizionali con imposte ambientali, risultando premiante per gli enti che si muovono in questa direzione.

<sup>150</sup> Vitaletti (2006, p. 64), nel sintetizzare i lavori dell'Alta Commissione, parla esplicitamente: "*dell'attribuzione del bollo, perlomeno in parte, a livelli di governo più ristretti (in particolare ai Comuni), dove gli effetti della presenza di automobili si fanno sentire più direttamente, e dove è possibile articolare le addizionali anche in funzione dell'impatto ambientale*" e anche, in tema di consumi finali di energia elettrica, del fatto che "*vi sono margini di notevole ampliamento della base locale, soprattutto riguardo ai Comuni, derivanti in particolare dalla cessione ai medesimi del prelievo attuale dello Stato sulle famiglie, e dall'introduzione di una limitata flessibilità d'aliquota*". Opportunità in sostanza ripresa anche in IFEL (2010, p. 200-201): "*il tributo sul consumo di energia elettrica ha pregi di automatismo ed assenza di oneri gestionali. Il gettito, gravante sui soli consumi delle utenze domestiche, è piuttosto esiguo (circa 700 milioni di euro). Alla luce del più generale riassetto è valutabile l'opportunità di accorpamento con l'accisa statale, così da farne una fonte di gettito meno marginale*".

parte comunale del tributo sui consumi di energia elettrica. Qualche spiraglio è dato dalla facoltà attribuita alle Regioni di disciplinare autonomamente la tassa automobilistica (art. 8, comma 2 del D.Lgs. 68/2011), visto che ciò si potrebbe tradurre (art.12, comma 2) nella devoluzione (anche integrale) del medesimo tributo (auspicabilmente con libertà d'aliquota) ai Comuni al fine di fiscalizzare i trasferimenti regionali ora concessi, nonché di coprire l'ulteriore devoluzione di funzioni ai Comuni stessi. La contemporanea previsione di una compartecipazione provinciale alla stessa tassa automobilistica (art.19, comma 2) limita tuttavia di molto i margini di manovra in questa direzione e lascia spazio solamente ad un (ennesimo) spezzatino multilivello sulla medesima imposta, con i già citati deficit in termini di visibilità e *accountability* fiscale.

Si tratta quindi di potenzialità sinora largamente inesprese, ma non per questo da non tenere in considerazione per ulteriori evoluzioni future, in particolare qualora si affermino versioni meno estemporanee del decentramento fiscale.

### ***7.3 Contributi speciali ed entrate paracommutative con effetti ambientali***

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:<sup>151</sup>

- Tributi sulla mobilità (*road e parking pricing*)
- Imposte/canoni su occupazione spazi, decoro urbano, paesaggio (etc.)
- Contributi di costruzione e altre forme di tributi legati all'uso del suolo
- 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. Eventualità rintracciabile nell'ambito della legge-delega in almeno due punti importanti.

Il primo fa riferimento all'art. 12, comma d, che prevede la "*disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità privata*" (art 12, comma d), L. 42/2009).

Il secondo riguarda la "*previsione che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti*" (art 12, comma g).

Nel quadro di tali previsioni, e tenendo conto del ruolo significativo già ricoperto nella finanza locale italiana (§ 5), si possono fare alcune considerazioni, anche prospettiche, sulla funzione di queste tipologie d'entrata. In quanto segue, l'analisi manterrà prevalentemente caratteri di generalità, anche se si farà riferimento al singolo tributo quando ritenuto necessario per particolari caratteristiche o specificità.

Una prima considerazione riguarda il fatto che, a ben interpretare il testo della delega, si viene a configurare una terza tipologia di funzioni, identificabili come "libere o facoltative",<sup>152</sup> che si

---

<sup>151</sup> Anche in questo caso la selezione degli strumenti è stata fatta tenendo conto anticipatamente di alcuni criteri di razionalità. In particolar modo si è fatto riferimento a quelle tipologie di tributi che più da vicino sono riconducibili alle funzioni fondamentali attribuite ai Comuni da parte del D.Lgs 216/2010, ed in particolare: "alle funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti" e alle "funzioni riguardanti la gestione del territorio".

<sup>152</sup> Il concetto di spese libere va inteso sia nel senso che vi possono essere tipologie di spesa diverse, sia che per certi tipi di spese già previste vi siano esigenze quantitative particolarmente accentuate sul territorio.

vanno ad affiancare a quelle fondamentali e non fondamentali. Ciò emerge dal riconoscimento che vi sono particolari scopi o particolari oneri derivanti da situazioni concentrate sul territorio che rendono necessaria una maggiore disponibilità di risorse, che andrebbe ad essere coperta da particolari tributi che risultano esclusi dalla perequazione orizzontale.<sup>153</sup> Tributi che, a rigor di logica, dovrebbero poter essere introdotti anche dalla legge regionale,<sup>154</sup> visto che proprio il venir meno del requisito della perequazione orizzontale elimina i problemi di avere fonti fiscali diverse (nel senso tipologico) nelle diverse aree del paese. Si tratta, ovviamente, di un'interpretazione un po' tra le righe, in un contesto complessivo non del tutto chiaro e ove permangono margini di incertezza, ma che, se consolidata, contribuirebbe ad attribuire maggiori margini di flessibilità e sperimentazione a livello decentrato.<sup>155</sup>

In tale prospettiva, i tributi paracommutativi con effetti ambientali ben si prestano a coprire le spese "libere", visto che la loro natura basata significativamente sul beneficio/compensazione fa sì che si garantirebbero maggiori risorse ove sono maggiori i bisogni o le diseconomie, senza generare problemi (o comunque eccessive disparità) in termini di residuo fiscale,<sup>156</sup> e assicurando flessibilità

---

<sup>153</sup> Come si evince esplicitamente dall'art. 13, comma a) della delega stessa. L'IFEL (2010, p. 194), parlando della possibilità di introdurre un contributo di scopo richiama come "*in considerazione della sua specificità, appare opportuno prevedere l'entrata in questione ed il relativo gettito quale elemento aggiuntivo rispetto allo scenario a regime, correlato a caratteristiche del territorio non generalizzabili e, pertanto, lasciato all'autonoma determinazione di ciascun Comune*". Nella medesima direzione Osculati (2008, p. 71): "*il tributo autonomo è di tipo facoltativo: la perequazione risulta ancor meno significativa. Un esempio di tributo facoltativo, per i Comuni, è rappresentato dall'imposta di soggiorno ...esemplare, anche perché può essere costruito come tributo di scopo*". Va inoltre ricordato, facendo riferimento all'ultimo tentativo italiano di razionalizzazione dei trasferimenti intergovernativi (D.Lgs 244/1997), peraltro repentinamente abortito, che sia il meccanismo di riparto dei contributi ordinari a copertura dei servizi indispensabili, basato sui concetti di fabbisogno ed entrate standard, sia quello di perequazione delle basi imponibili, riconducibile al modello delle capacità fiscali, non prendevano in considerazione queste tipologie di entrata (neppure nel caso della TOSAP e dell'ICP, seppur incluse nel primo titolo delle entrate), limitandosi invece ad avere come termine di riferimento (per i Comuni) l'ICI e l'imposta di registro, ipotecaria e catastale. Ciò equivarrebbe, se confermato anche dai futuri dispositivi, a riconoscere che le entrate di natura para-commutativa, in quanto rappresentative di particolari esigenze di spesa, nonché di specifici costi originatisi nel territorio di riferimento, assumono un ruolo diverso rispetto alle imposte di carattere generale ed è razionale rimangano escluse dal processo perequativo.

<sup>154</sup> Come sostenuto da Osculati (2008, p. 71): "*Non si può quindi non sottolineare che una parte importante dell'attuazione del 119 è rappresentata dall'attribuzione anche alle regioni ordinarie del potere di istituire tributi di questo tipo (tributi paracommutativi)*". Concetto ripreso anche da Petretto (2011a, p. 7), secondo cui: "*la Regione dovrebbe comunque avviare un percorso per la definizione di una legge regionale in materia tributaria riferita agli enti locali del suo territorio, per conferire a questi una "scatola di attrezzi fiscali", cui attingere in autonomia a seconda degli obiettivi e le finalità perseguite, più ampia rispetto a quella, invero ridotta, prevista dal DLgs sul federalismo municipale. In particolare, tutta la fiscalità ambientale, non presente nel DLgs, potrebbe trovare in questa sede un'adeguata collocazione*".

<sup>155</sup> Le evoluzioni in questa direzione presenti nei decreti delegati di recente emanazione non risultano del tutto coerenti. Si sono infatti trasformati (D.Lgs 68/2011) in tributi regionali propri (ovvero autonomamente istituibili/disciplinabili attraverso la legge regionale) una serie di tributi rientranti nella logica paracommutativa: la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo e per l'occupazione e l'uso di beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (regionali), la tassa sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aereomobili. Tale disposizione sembra riconoscere la loro natura di tributi a forte valenza territoriale, collegabile, in base al principio di continenza, a prerogative tipicamente gestite a livello decentrato, senza una particolare esigenza di coordinamento e disciplina nazionale.

Nel contempo (D.Lgs 23/2011), la norma nazionale è intervenuta in tema di fisco municipale "occupando lo spazio" in tema di gestione di suolo pubblico e pubblicità (imposta municipale secondaria) e imposta di soggiorno, limitando di fatto la possibilità per le regioni di istituire tributi comunali su questi temi.

<sup>156</sup> La variabilità orizzontale del residuo fiscale (ovvero la differenza tra le tasse pagate e i servizi pubblici ricevuti nei diversi territori) può essere legata alla presenza di basi imponibili di diversa consistenza, e/o alla diversa densità dei bisogni (dovuti anche a fenomeni di cattiva corrispondenza fiscale). Sul versante delle entrate, il problema sorge sicuramente per imposte con i caratteri della generalità e fortemente legate al principio della capacità contributiva, mentre si attenua nei casi in cui:

- alla maggiore disponibilità di risorse fiscali corrispondono anche maggiori costi ed esigenze di spesa (è la logica dei contributi, inclusi anche quelli che vanno ad incidere sui non residenti), tenendo conto che, come già

locale riguardo a funzioni e tematiche che possono avere una forte concentrazione spaziale. Essi potrebbero inoltre (in particolar modo attraverso i contributi di soggiorno e i prelievi sulla mobilità) limitare il problema dei traboccamenti fiscali legati all'onere dei non residenti, facendo in modo *“in un mercato globalizzato nel quale attività produttive, residenze, domicili fiscali e valori immobiliari possono essere facilmente localizzati...di sottoporre a tassazione soggetti che effettivamente fruiscono di servizi e beni pubblici”* (Del Federico, 2007, p. 1). Da entrambi i punti di vista, sembra si possa affermare che sperimentazioni più convinte in questa direzione risultino più promettenti rispetto ad altre opzioni già introdotte (come l'imposta di scopo<sup>157</sup>) o discusse durante la fase attuativa del federalismo municipale.<sup>158</sup>

Nel complesso, l'insieme di considerazioni svolte nell'ambito di questo lavoro sostiene l'idea per cui una maggiore e più consapevole attenzione andrebbe rivolta ai tributi paracommutativi ambientali, sia come fonti di gettito, sia come opportunità di governo del territorio e della qualità dell'ambiente urbano. La, peraltro già consolidata, maggiore autonomia di manovra e disciplina accordata ai Comuni nella loro gestione<sup>159</sup> 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 *“una regolamentazione di queste forme di prelievo, che limiti gli eccessi e introduca un minimo di razionalità”* (Buratti, 2010a, p. 151).<sup>160</sup> 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

---

argomentato, vi possono essere strumenti in cui coesistono diverse logiche (ad esempio nella tassazione sulla proprietà dell'auto);

- alla maggiore presenza di basi imponibili e risorse fiscali corrispondono diseconomie esterne che riducono i benefici di tutta la collettività (è la logica della compensazione).

<sup>157</sup> Che di fatto replica un tributo già utilizzato per le funzioni normali-fondamentali-minime, andandone a riprodurre le criticità (ad esempio in termini di sperequazione o di ridotta capacità di coinvolgimento dei residenti).

<sup>158</sup> Si fa qui riferimento all'ipotesi di garantire una maggiore manovrabilità dell'addizionale IRPEF a seconda della fascia demografica dei Comuni, su cui pare esaurivo ricordare che (Osculati, 2008, p. 76): *“E' però difficile comprendere come questo si concili con il fatto che non necessariamente i contribuenti residenti nei Comuni più grandi hanno redditi imponibili Irpef più elevati. Inoltre, se è vero che le città maggiori...affrontano spese maggiori in rapporto ai paesi e ai paesini al loro contorno, è anche vero che una parte di questo maggiore fabbisogno è dovuta a chi abita nel contado. Con l'addizionale IRPEF maggiorata per dimensione si va a caricare soltanto sui residenti nella città centrale”*.

<sup>159</sup> Cfr. § 5.

<sup>160</sup> Nella medesima direzione l'IFEL (2010, p. 200), trattando i prelievi su pubblicità e occupazione di spazi, sostiene che *“L'unificazione delle attuali forme di prelievo, con un profondo ripensamento del servizio e del relativo attuale tributo speciale sulle pubbliche affissioni, appare auspicabile e realizzabile in tempi brevi, attraverso un'adeguata revisione della disciplina generale e degli aspetti da lasciare alla regolamentazione comunale, mantenendo la flessibilità che si reputa tipica dei canoni patrimoniali”*. Indicazione peraltro ripresa, almeno nel suo obiettivo di massima, all'interno del D.Lgs 23/2011, “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”, ove la istituenda “Imposta municipale secondaria” nasce proprio per sostituire e sistematizzare l'insieme di forme di prelievo oggi esistenti sull'occupazione di spazi e sulla pubblicità. Andrà comunque verificata con attenzione l'effettiva natura del nuovo tributo, da definirsi compiutamente attraverso un regolamento ministeriale che ne dovrà dettare la disciplina generale. Se infatti in essa prevarrà la concezione di un tributo proprio comunale di applicazione generale (L. 42/2009, art 12, comma 1.a), verrà necessariamente definita un'aliquota standard di riferimento, insieme a meccanismi omogenei di calcolo su tutto il territorio nazionale, che rendano altresì possibile la perequazione orizzontale di cui all'art. 13 della medesima legge. Verrà in questo caso persa gran parte della valenza commutativa e del potenziale di flessibilità associato in precedenza a questa tipologia di tributi. Se, viceversa, prevarrà l'interpretazione di un tributo legato a particolari oneri e situazioni concentrate sul territorio (L. 42/2009, art. 12, comma 1.c), si valorizzerà maggiormente l'autonomia tributaria locale e si sottrarrà di conseguenza il tributo dai meccanismi perequativi.

cogliere il diverso impatto provocato sull'ambiente urbano (modalità utilizzate, ingombro, reversibilità, etc);<sup>161</sup> una maggiore penalizzazione dell'occupazione di nuovo suolo, anche a seconda del tipo di suolo occupato, nel caso del contributo di costruzione;<sup>162</sup> una maggiore capacità di cogliere il turismo mordi e fuggi e a maggiore impatto, nel caso dei tributi in questo settore. Il potenziale, non disconosciuto, effetto ambientale diverrebbe in questa prospettiva maggiormente rilevante nella scelta dei presupposti e delle aliquote, contribuendo a valorizzarne la componente allocativa ed educativa.

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. Stante la natura spesso confliggente degli interessi in gioco, solo la disciplina sovra-ordinata può spingere a cogliere tale ottica di sistema, promuovendo applicazioni razionali ed efficienti, sia dal punto di vista economico che ambientale.

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. Parimenti, qualora le strutture ricettive siano assoggettate a un'imposta di soggiorno, è ragionevole ritenere che possa essere ridotto (in tutto o in parte) il loro prelievo sulle utenze energetiche domestiche e/o sulla pubblicità, che rimarrebbero i principali strumenti per cogliere l'onere dei non residenti nel caso di esercizi commerciali e attività produttive.<sup>163</sup> Risulta infine importante che il contributo alla copertura delle spese di bilancio che può derivare da queste forme di prelievo non divenga preponderante, svilendone la logica para-commutativa e ambientale. Ciò può essere ottenuto, in primo luogo, garantendo un adeguato pacchetto di tributi a-causali, dotati di non trascurabili margini di flessibilità, a copertura dalla parte normale (fondamentale) delle spese, in modo che non emergano incentivi impliciti ad utilizzare le entrate paracommutative in un'ottica diversa da quella originaria. In secondo luogo, prevedendo una disciplina dei tributi che ne garantisca la trasparenza e la corretta corrispondenza spazio-temporale, in modo che siano limitate le possibilità di esportazione degli impatti (sia fiscali, sia ambientali) su altre realtà<sup>164</sup> o su periodi amministrativi successivi.<sup>165</sup>

---

<sup>161</sup> Un'indicazione in tal senso è presente nel D.Lgs 23/2011, ove si prevede che l'imposta municipale secondaria sia commisurata alla durata dell'occupazione, all'entità dell'occupazione e alla tipologia e alle finalità dell'occupazione.

<sup>162</sup> Che, al contrario, oggi si basa sulle volumetrie e non tiene conto della forma degli edifici. Per indicazioni riguardo alla valorizzazione della componente pigouviana dei contributi di costruzione cfr. Clinch, O'Neill (2010) e Carraro (2011).

<sup>163</sup> Un richiamo (corretto) a tale logica d'insieme è presente nel D.Lgs 23/2011 in materia di Federalismo fiscale municipale che, nello stabilire la possibilità per i Comuni di istituire un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, suggerisce l'opportunità che tale imposta possa andare a sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale.

<sup>164</sup> Come può avvenire, ad esempio, con pedaggi d'ingresso che incidano solo sui non residenti o con un uso predatorio delle contravvenzioni inerenti il Codice della strada.

<sup>165</sup> Come può avvenire nel caso dei contributi di costruzione se la possibilità di introitare nuove risorse legate ai permessi di costruire spinge ad anticipare il profilo temporale delle nuove costruzioni, concentrando il gettito nel presente e proiettando sul futuro i maggiori oneri (ambientali, del costo di fornitura dei servizi, paesaggistici, di difesa del suolo, etc.).

La teoria di riferimento del federalismo fiscale e della finanza multilivello, espone nei paragrafi precedenti, possono ancora una volta contribuire se non alla scelta ottima, a non allontanarsi troppo dalla retta via.

## 8. Conclusioni

Una parte autorevole della dottrina in tema di decentramento fiscale<sup>166</sup> 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, che non riconosceva esplicitamente tale autonomia. In altri termini, il rapporto tra la riserva di legge e le altre prerogative nazionali in campo tributario, da una parte, e il principio autonomistico, dall'altra, avrebbe dovuto evolvere nell'ultimo decennio, almeno in parte, a favore di quest'ultimo.

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. Né si può affermare che i primi decreti legislativi di attuazione della legge-delega 42/2009, per quanto in alcune parti ancora da disciplinare e definire compiutamente, pongano le basi per una significativa inversione di rotta, visto che l'esteso affidamento (per i Comuni) su compartecipazioni a tributi erariali e regionali e su di un tributo proprio non incidente sui residenti è lontano dalle più comuni e condivise raccomandazioni in tema di *accountability* fiscale.<sup>167</sup> In questo senso, l'obiettivo di partenza della legge delega in tema di finanza degli enti locali (art. 1, comma 1) di "*garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti*" rimane largamente disatteso.

Rispetto a tale quadro, diventa importante considerare, anche in chiave prospettica, se altri e diversi percorsi avrebbero potuto essere intrapresi. L'analisi condotta in questo contributo si è soffermata, ponendo una particolare attenzione alla finanza comunale e metropolitana, sul potenziale ruolo della tassazione legata all'ambiente, evidenziando non trascurabili punti di contatto con il tema del *tax assignment* tra diversi livelli di governo. 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.

Queste potenzialità non sono comunque prive di controindicazioni, che devono essere adeguatamente affrontate, in almeno tre direzioni.

In primo luogo, 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. L'idea di fondo è che la crescente complessità dei servizi richiesti sul territorio, unitamente all'insieme composito e selettivo di requisiti che dovrebbero caratterizzare un'"ottima imposta locale" (trasparenza, coerenza con il principio del beneficio, ridotta mobilità delle basi, stabilità, equità, facilità d'amministrazione, etc.),

---

<sup>166</sup> Cfr. Gallo (2003).

<sup>167</sup> Per le critiche in questa direzione si veda, tra gli altri: Buratti (2010a); Osculati (2011); Petretto (2011a).

rischiano verosimilmente di perpetuare, se non di aggravare, lo squilibrio a livello locale tra funzioni assegnate e capacità autonoma di gettito, ponendo seri problemi in termini di irresponsabilità fiscale. Per ovviare a tale squilibrio, 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,<sup>168</sup> 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,<sup>169</sup> 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.

Nel complesso, 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.

---

<sup>168</sup> Si è già avuto modo di osservare, ad esempio, che attualmente le città sono in sostanza del tutto escluse dai tributi sul trasporto veicolare. Una cambiamento di rotta in tal senso potrebbe avvenire, quindi, anche riducendo quanto già oggi raccolto da Stato e Regioni e senza necessariamente aumentare il peso complessivo della pressione fiscale settoriale.

<sup>169</sup> Il decreto legislativo sull'autonomia di entrata delle Regioni e delle Province (D.Lgs 68/2011) prevede esplicitamente (art. 2.1) un meccanismo di compensazione tra l'aliquota dell'addizionale IRPEF regionale (in realtà una compartecipazione fissa) e le aliquote dell'IRPEF di competenza statale. Tale meccanismo dovrebbe essere esteso anche agli altri tipi di tributi, prevedendo che al margine di manovra attribuito a livello locale corrisponda sempre uno spazio lasciato su qualche tributo (anche di diversa natura) precedentemente utilizzato a livello centrale (o regionale, nel caso degli enti locali). Spetterà poi alla libera scelta del governo municipale decidere se e quanto impegnare di tale spazio.

## Bibliografia

- Albrecht J. (2006), "The use of consumption taxes to re-launch green tax reforms", *International Review of Law and Economics*, 26, pp. 88-103.
- 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.
- Biagi F., Brosio G., Turati G. (2004), "Le imposte di scopo: una rassegna di alcuni casi interessanti", *Economia pubblica*, 5, pp. 5-39.
- Bird R. M. (2001), *Subnational Revenues: Realities and Prospects*, Washington, World Bank Institute.
- Bird R. M. (2003), *Local and Regional Revenues*, Washington, World Bank Institute.
- Bird R. M., Slack E. (2004), *Fiscal aspects of metropolitan governance*, ITP Paper 0401, University of Toronto.
- Bird R. M. (2008), *Tax Assignment Revisited*, University of Toronto.
- Brosio G., Piperno S. (2009), *Governo e finanza locale*, Giappichelli, Torino.
- Bruzzo A., R. Fallaci e G. Guaragno (2004), "Strumenti economico-finanziari per la perequazione territoriale", *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, n. 5, pp. 99-118.
- Buglione E. (2002), *Tassazione ambientale e governi locali: recenti sviluppi in Italia*, ISR, VII International ICEF Conference "Environment and Culture the common heritage of humankind".
- Buratti C. (2010a), *Le fonti di finanziamento degli Enti locali*, in Isae e al., "La finanza locale in Italia. Rapporto 2009", Franco Angeli, Milano.
- Buratti C. (2010b), "Il cantiere federalista: un complesso di riforme poco coerenti", *Federalismo fiscale*, 1, pp. 27-56.
- Buratti C. (2010c), "Autonomia e centralismo. Un commento allo schema di d.lgs. in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province", *Federalismo fiscale*, 2, pp. 3-21.
- Cachia F., Lefranc S. (2010), *Implementation and impacts of a carbon tax in France*, in "Critical issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives – Volume VIII.", Oxford University Press, Oxford.
- Carraro F. (2011), "Consumo di suolo e federalismo fiscale ambientale", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (in corso di pubblicazione).
- Caruso E., Fontana A., Petrina F., Ricci L. (2006), "Sintesi dei principali documenti prodotti dall'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, I, pp. 8-51.
- Cipollina S. (2009), "Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, pp. 567-592.
- Clinch J. P., Dunne L., Dresner S., (2010), "Environmental and wider implications of political impediments to environmental tax reform", *Energy Policy*, 34, pp. 960-970.
- Clinch J. P., O'Neill E. (2010), "Designing Development Planning Charges, Settlement Patterns, Cost Recovery and Public Facilities", *Urban Studies*, 47(10), pp. 2149-2171.
- Cogno R., Ferretti C., Lorenzini S., Maltinti G. (2010), *Analisi territoriale della finanza comunale e provinciale*, in Isae e al., "La finanza locale in Italia. Rapporto 2009", Franco Angeli, Milano.
- Combet E., Ghersi F., Hourcade J-C, They D. (2010), *Carbon tax and equity: the importance of policy design*, in "Critical issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives – Volume VIII", Oxford University Press, Oxford.
- Corte dei Conti (2009), *La gestione finanziaria degli enti locali, Esercizi 2007-2009*. Roma.



- D'Antoni M., Pellegrino S., Zanardi A. (2010), *La riforma della fiscalità comunale. Osservazioni sulla proposta del governo*, Econpubblica, Short note n. 6.
- D'Auro A., (2007), "Tributi di scopo e prospettive della finanza locale", *La finanza locale*, 9, pp. 27-40.
- D'Auro A. (2009), "Il federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione della legge delega di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione", *La finanza locale*, 7-8, pp. 20-37.
- Del Federico (2000), *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino.
- Del Federico (2003), "Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici. Caso italiano e prospettive europee", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2, pp. 255-268.
- Del Federico (2007), "Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo", *Tributi locali e regionali*, 2, pp. 1-6.
- Del Federico (2009), "I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, I, pp. 69-102.
- De Vincenti C. (2011), *Lo spezzatino dell'Irpef nel decreto sul federalismo regionale*, nelMerito.com, marzo.
- EEA-European Environment Agency (2000), *Environmental taxation – recent developments in tools for integration*, Environmental issues report N. 18, Copenhagen.
- EEA-European Environment Agency (2006), *Using the market for cost-effective environmental policy*, EEA Report N. 1, Copenhagen.
- Ekins P. (1999), "European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends", *Ecological Economics*, 31, pp. 39-62.
- Ekins P. (2009), *Resource Productivity, Environmental Tax Reform and Sustainable Growth in Europe*, Anglo-German Foundation for the Study of Industrial Society, London.
- Esposito De Falco O. (2006), *I tributi ambientali a livello regionale in armonia con i principi comunitari*, Innovazione e Diritto, n. 6, Università degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza.
- European Commission (1992), "The climate challenge: Economic aspects of the Community's Strategy for limiting CO<sub>2</sub> emissions", *European Economy*, n. 51, May.
- European Commission (1993a), *Towards, sustainability. A European Community programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development*, Luxembourg.
- European Commission (1993b), *Growth, Competitiveness, Employment: The Challenges and Ways Forward into the 21<sup>st</sup> Century*, White Paper, Bulletin of the European Communities, Supplement 6/93, European Commission, Brussels.
- European Commission (1996), *Tax provisions with a potential impact on environmental protection*, September, Luxembourg.
- European Commission (2001), *Environment 2010: Our future, Our choice - The Sixth Environment Action Programme* –, COM (2001)31 final, Brussels.
- European Commission (2007a), *GREEN PAPER on market-based instruments for environment and related policy purposes*, COM (2007)140 final, Brussels.
- European Commission (2007b), *Commission Staff Working Document Accompanying the GREEN PAPER on market-based instruments for environment and related policy purposes*, SEC (2007)388, Brussels.
- European Commission (2010), *Communication from the Commission. EUROPE 2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*, COM (2010)2020, Brussels.
- Eurostat (2001), *Environmental taxes – A Statistical Guide*, Luxembourg.
- Eurostat (2010), *Taxation trends in the European Union*, Luxembourg.
- Fullerton D., Leicester A., Smith S. (2008), *Environmental taxes*, NBER Working Paper Series 14.197, July.
- Gallo F. (2003), *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in Bassanini F. Macciotta G. (a cura di), "L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta", Bologna.

- Gerelli E., Patrizii V. (1992), *La modulazione ambientale del sistema tributario: l'esempio dell'energia*, in Gerelli E., Tremonti G. (a cura di), *Tassazione, consumo, ambiente*. Franco Angeli, Milano.
- Gerelli E., Tremonti G. (a cura di) (1992), *Tassazione, consumo, ambiente*. Franco Angeli, Milano.
- Gerelli E., Majocchi A., Panella G., Patrizii V. (1993), *Mercato unico e ambiente. Contrasto o compatibilità?*, Pirola, Milano.
- Gori L. (2010), "L'attuazione del federalismo fiscale: una storia di «destini incrociati». Le prime scelte compiute, fra decreti legislativi, interferenze e aggiornamento progressivo della delega", *Federalismo fiscale*, 1, pp. 57-96.
- Green Budget Germany (2007), *Ecotax. GBG-Memorandum*, Munich.
- Green Fiscal Commission (2009a), *The Case for Green Fiscal Reform*, Final Report, London.
- Green Fiscal Commission (2009b), *Lessons from Two Green Tax Shifts in the United Kingdom*, Briefing Paper One, London, March.
- Green Fiscal Commission (2009c), *Doing What it Takes to Reduce Carbon Emissions: The Case for Green Fiscal Reform*, Briefing Paper Four, London, September.
- Green Fiscal Commission (2010a), *A Major Green Fiscal Reform for the UK: Results for the Economy, Employment and the Environment*, Briefing Paper Five, London, March.
- Herrera Molina P. M., Amparo Grau Ruiz M., Chico de la Camara P. (2009), *Towards an environmental tax on motor vehicles (a proposal for a community directive and its incidence on Spanish autonomous communities)*, in "Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives - Volume VI.", Oxford University Press, Oxford.
- IFEL (2010), *Il quadro finanziario dei Comuni*, Luglio, Roma.
- ISTAT (2010a), *Le imposte ambientali in Italia*. Roma.
- ISTAT (2010b), *Le imposte ambientali in Italia. Nota metodologica*. Roma.
- Iurescia P. (2011), "Il contributo per il rilascio del permesso di costruire. Natura giuridica e procedimenti contabili", *La Finanza locale*, 1, pp. 57-68.
- Jacobsen H.K., Birr-Pedersen K., Wier M. (2003), "Distributional Implications of Environmental Taxation in Denmark", *Fiscal Studies*, vol. 24, n. 4, pp. 477-499.
- Kosonen K. (2010), *Why Are Environmental Tax Revenues Falling in the European Union?*, in "Critical issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives– Volume VIII", Oxford University Press, Oxford.
- Leicester A. (2006), *The UK tax system and the environment*, The Institute of Fiscal Studies, London.
- 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.
- Majocchi A. (1996a), *La riforma fiscale verde: il ruolo dell'Unione europea*, in Bruzzo A., Poli C., "Economia e Politiche ambientali", Franco Angeli, Milano, pp. 45-58.
- Majocchi A. (1996b), "Green Fiscal Reform and Employment: a Survey", *Environmental and Resource Economics*, vol. 8, n.4, pp. 375-397.
- Majocchi A. (2000), *Greening Tax Mixes in Oecd Countries: A Preliminary Assessment*, Paris.
- Majocchi A. Muraro G. (2006), "Verso l'attuazione del federalismo fiscale", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, I, pp. 3-7.
- Marchetti F. (2004), "Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?", *La Finanza locale*, 3, p. 31-51.
- Martin Vasquez J., McLure J. C. and Vaillancourt F. (2006), *Revenue Assignment in the Practice of fiscal Decentralisation*, Working paper 07-09, International Studies Programm, Angry Young School of Public Studies, Georgia State University.
- 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.

- Musgrave R.A. (2000), *Public Finance and Democratic Society, III, the Foundations of Taxation and Expenditure*, Cheltenham UK: Edgar Elgar.
- Oates W. E. (1995), "Green Taxes: Can We Protect the Environment and Improve the Tax System at the Same Time?", *Southern Economic Journal*, Vol. 61, n. 4, pp. 915-922.
- Oates W. E. (1999), "An essay on fiscal federalism", *Journal of Economic Literature*, 37, pp. 1120-49.
- 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 1", Amsterdam, Elsevier Science, pp 327-354.
- Oates W. E., Schwab R. M. (2004), *What should local government tax: income or property?*, in: Schwartz A. E. (Ed.) "City Taxes, City Spending", pp. 7-29. Cheltenham: Edward Elgar.
- OECD (1989), *Economic instruments for environmental protection*, Paris.
- OECD (1991), *Environmental policy: how to apply economic instruments*, Paris.
- OECD (1993), *Taxation and the environment: complementary policy*, Paris.
- OECD (1994), *Managing the environment: the role of economic instruments*, Paris.
- OECD (1995), *Environmental Fiscal Reform for Poverty Reduction*, Paris.
- OECD (1996), *Implementation strategies for environmental taxes*, Paris.
- OECD (1997a), *Environmental taxes and green tax reform*, Paris.
- OECD (1997b), *Statistical framework on environmental taxes in OECD Member Countries*, Paris.
- OECD (1999), *Taxes Powers of State and Local Government*, OECD Tax Policy Studies n. 1, Paris.
- OECD (2001), *Environmentally related taxes in OECD countries*, Paris.
- OECD (2006), *The political economy of environmentally related taxes*, Paris.
- OECD (2008), *Consumption tax trends 2008*, Paris.
- Osculati F. (1979), *La tassazione ambientale*, CEDAM, Padova.
- Osculati F. (2007), "Tributi e altre entrate dei Comuni", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, II, pp. 111-148.
- Osculati F. (2008), "La Bozza Calderoli. Federalismo delle regole. Federalismo delle Scelte", *Federalismo fiscale*, 2, pp. 61-82.
- Osculati F. (2010), *Questione imposte indirette*, nelMerito.com, 19 febbraio.
- Osculati F. (2011), *Il federalismo impantanato*, nelMerito.com, 27 gennaio.
- Osculati F., Zatti A. (2009), "Costituzione e ambiente", *Il Politico*, n. 3, pp. 108-138.
- Panella G., Zatti A., Carraro F. (2010), *Market based instruments for energy sustainability: a national overview*, in "Critical issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives – Volume VIII.", Oxford University Press, Oxford.
- Panella G., Zatti A. (2009), *Traffic and congestion management in Italian urban areas: is pricing manoeuvring?*, in "Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives - Volume VII.", Oxford University Press, Oxford.
- Petretto A. (2008), *Fisco selettivo, incentivi ed efficienza economica*, IRPET, Firenze.
- Petretto A. (2011a), *I decreti attuativi sul federalismo municipale e sui fabbisogni standard dei comuni: i Rapporti tra Regione e Enti Locali*, IRPET, Firenze.
- Petretto A. (2011b), *La finanza delle regioni a statuto ordinario a seguito del D.Lgs recante Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*, IRPET, Firenze.
- 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.
- Salerno G. M. (2010), "Editoriale", *Federalismo fiscale*, 1, pp. 1-6.

- Slack E. (2004), *Revenue Sharing Options for Canada's Hub Cities*, Report prepared for the Meeting of the Hub City Majors, Toronto.
- Steve S. (1990), *Considerazioni di sintesi*, in Gerelli E., Tremonti G. (a cura di), "Tassazione, consumo, ambiente", Franco Angeli, Milano.
- Tosi L. (2011), *Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega*, IRPET, Firenze.
- Trimeloni M. (2009), "Natura giuridica e caratteri del canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche", *La Finanza locale*, 3, pp. 50-76.
- Vitaletti G. (2003), "Livelli di governo e principi fiscali", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, II, pp. 241-254.
- Vitaletti G. (2004), "Per un federalismo fiscale nel segno dei principi di correlazione, trasparenza, efficienza", *Tributi Locali e Regionali*, n.5/2004.
- Vitaletti G. (2006), "Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, I, pp. 52-78.
- Vo D. H. (2010), "The economics of fiscal decentralisation", *Journal of Economic Surveys*, Vol. 24, n. 4, pp. 657-679.
- Weingast B. R. (2009), "Second generation fiscal federalism: the implication of fiscal incentives", *Urban Economics*, 65, pp. 279-293.
- Wellisch D. (1995), "Locational Choices of firms and decentralised government policy with various instruments", *Journal of urban economics*, pp. 290-310.
- Yabar A., Herrera P. H., Chico P., Rossello C. (2009), *Using taxes and charges to reduce transport GHC emissions in the urban environment: proposals for mega-cities based on the Spanish experience*, in "Critical issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives— Volume VII", Oxford University Press, Oxford.
- Zatti A. (2004), "Strumenti economici e governo della mobilità urbana: il caso delle tariffe di parcheggio", *Economia delle fonti di energia e dell'ambiente*, n.2, pp. 83-113.
- Zatti A. (2008), *La tariffazione della mobilità nelle aree urbane: obiettivi, strumenti e pratiche applicative nelle esperienze internazionali*, in ISAE e al., "La finanza locale in Italia. Rapporto 2007", Franco Angeli, Milano, pp. 303-328.
- Zatti A. (2011), "La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, I, pp. 36-93.

## QUADERNI DEL DIPARTIMENTO DI ECONOMIA, STATISTICA E DIRITTO

- n. 1/2011 Paolo Giudici, Emanuela Raffinetti, *A Gini concentration quality measure for ordinal variables*, Serie Statistica.
- n. 2/2011 Silvia Figini, Lijun Gao, Paolo Giudici, *Bayesian efficient capital at risk estimation*, Serie Statistica.
- n. 3/2011 Luigi Bernardi, *Tendenze dei prelievi tributari ed effetti fiscali della crisi finanziaria nell'Unione europea e in Svizzera*, Serie Economia.
- n. 4/2011 Silvio Beretta, Renata Targetti Lenti, *India in the Outsourcing/Offshoring Process: A Western Perspective*, Serie Economia.
- n. 5/2011 Paolo Giudici, Eleonora Lorenzini, *SMEs, e-commerce and territorial development: the experience of a "web district"*, Serie Statistica.
- n. 6/2011 Paola Cerchiello, *On the distribution of functionals of discrete ordinal variables*, Serie Statistica.
- n. 7/2011 Silvia Figini, Lijun Gao, Paolo Giudici, *Model averaged credit risk models*, Serie Statistica.
- n. 8/2011 Andrea Zatti, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: riflessioni e prospettive, con particolare riferimento al caso italiano*, Serie Economia.

## COLLANE PRECEDENTI

### QUADERNI DEL DIPARTIMENTO DI ECONOMIA PUBBLICA E TERRITORIALE

- n. 1/2010 Silvio Beretta, *Variabili finanziarie ed economia globale in tempo di crisi*
- n. 2/2010 Silvio Beretta, Renata Targetti Lenti, *L'India nel processo di integrazione internazionale. Dal primo al secondo unbundling e la posizione dell'Italia*
- n. 3/2010 Margarita Olivera, *Challenges to Regional Integration in Latin America*
- n. 4/2010 Italo Magnani, *Un economista liberale guarda alla economia dell'ambiente: impressioni e riflessioni*
- n. 5/2010 Italo Magnani, *A cinquant'anni dalla scomparsa di Benvenuto Griziotti: Riflessioni*
- n. 6/2010 Luca Mantovan, *Class-bias in Technology Adoption: Stagnation and Transformation of Subsistence Agriculture in the Ethiopian Northern Highlands*
- n. 7/2010 Marco Missaglia, Giovanni Valensisi, *A trade-focused, post-Keynesian CGE model for Palestine*
- n. 8/2010 Giovanni Valensisi, Marco Missaglia, *Reappraising the World Bank CGE model on Palestine: macroeconomic and financial issues*
- n. 1/2009 Giorgio Panella, Andrea Zatti, Fiorenza Carraro, *Market Based Instruments for Energy Sustainability*
- n. 1/2008 Italo Magnani, *Il pubblico e il privato nella economia della città*
- n. 2/2008 Italo Magnani, *Note a margine di una recente opera sull'indirizzo sociologico della scienza delle finanze italiana*
- n. 3/2008 Italo Magnani, *La riforma sociale nella formazione di Nitti economista*
- n. 4/2008 Marisa Bottiroli Civardi, Renata Targetti Lenti and Rosaria Vega Pansini, *Multiplier Decomposition, Poverty and Inequality in Income Distribution in a SAM Framework: The Vietnamese Case*
- n. 5/2008 Luca Mantovan, *A Study on Rural Subsistence in the Ethiopian Northern Highlands*

[per i Quaderni precedenti si rinvia a <http://www-5.unipv.it/webdesed/ept/quaderni.php> ]

### QUADERNI DI RICERCA DEL DIPARTIMENTO DI STATISTICA ED ECONOMIA APPLICATE "L. LENTI"

- Carla Ge Rondi, *L'après mariage en Italie au début du XXIe siècle* (2005, n. 27)
- Carla Ge Rondi, *Casalinga: popolazione attiva senza retribuzione* (2005, n. 25)
- Bruno Scarpa, David Dunson, *Bayesian Methods for Searching for Optimal Rules for Timing Intercourse to Achieve Pregnancy* (2005, n. 24)
- Bruno Scarpa, *Lo stress in azienda. Modelli di analisi di un'indagine per l'identificazione delle cause di stress* (2004, n. 23)
- Bruno Scarpa, *La Customer Satisfaction per un'azienda di servizi informatici. Impostazione e analisi di un'indagine via web* (2004, n. 22)

[per i Quaderni precedenti si rinvia a <http://www-5.unipv.it/webdesed/lenti/quaderni.php> ]

## **OSSERVATORIO DEI CONTRATTI DELLA P.A.**

[Si rinvia a <http://www.contratti-appalti.it/> ]