

CORTE COSTITUZIONALE

SERVIZIO STUDI

Area di diritto comparato

**APPUNTO SULLA DISCIPLINA
DEI TRIBUTI AMBIENTALI**

a cura di P. Passaglia

con contributi di

C. Guerrero Picó

S. Pasetto

M.T. Rörig

C. Torrisi

febbraio 2020

Avvertenza

La Corte costituzionale ha la titolarità, in via esclusiva, dei contenuti del presente documento.

La Corte costituzionale fa divieto, in assenza di espressa autorizzazione, di riprodurre, estrarre copia ovvero distribuire il documento o parti di esso per finalità commerciali. Il riutilizzo per finalità diverse è soggetto alle condizioni ed alle restrizioni previste nel contratto di licenza Creative Commons (CC by SA 3.0).

Per informazioni e richieste, si invita a contattare il Servizio Studi, scrivendo al seguente indirizzo email: servstudi@cortecostituzionale.it.

**APPUNTO SULLA DISCIPLINA
DEI TRIBUTI AMBIENTALI**

INDICE

FRANCIA

1. Disciplina generale della fiscalità ambientale (cenni)	7
1.1. L'inquadramento giuridico dei tributi ambientali	7
1.2. La definizione dei tributi ambientali	7
2. Una panoramica sui tributi ambientali	8
3. Il riparto di competenze tra Stato ed enti territoriali minori in materia di fiscalità ambientale	9
3.1. Principio di legalità e competenza esclusiva dello Stato	9
3.2. Le limitate competenze degli enti territoriali minori	10

GERMANIA

1. Le tipologie di tributi c.d. ambientali	13
2. La ripartizione delle competenze legislative nella “Costituzione finanziaria”	15

SPAGNA

1. Introduzione	19
2. Cenni sulla ripartizione della potestà impositiva e delle competenze in materie di tutela dell'ambiente	19
3. I tributi ambientali dello Stato	20
4. I tributi propri delle Comunità autonome	21
5. I tributi propri degli enti locali	23

STATI UNITI

1. Introduzione	25
2. L'imposizione fiscale a livello federale	25
3. L'interazione tra livello federale e livello statale	26
4. L'imposizione ambientale: il livello federale	26
5. Segue: il livello statale	28

FRANCIA

di Céline Torrisi

1. Disciplina generale della fiscalità ambientale (cenni)

1.1. L'inquadramento giuridico dei tributi ambientali

In Francia, il principio “chi inquina paga” è stato consacrato, per la prima volta, con la legge n. 95-101 del 2 febbraio 1995, di rafforzamento della tutela dell'ambiente. Prevedendo che le spese risultanti dalle misure di prevenzione, di riduzione e di lotta contro l'inquinamento, debbano essere sostenute da chi inquina, tale legge riconosceva nel danno ambientale il presupposto per l'istituzione di nuovi tributi¹. Successivamente, con l'adozione della legge costituzionale n. 2005-205 del 1° marzo 2005, recante la *Charte de l'environnement*, oltre a porre le basi costituzionali della tutela dell'ambiente², si è conferito valore costituzionale al principio c.d. del “*pollueur-payeur*”, rafforzando, di fatto, la legittimità della fiscalità ambientale³.

1.2. La definizione dei tributi ambientali

Le difficoltà legate alla definizione della fiscalità ambientale⁴ sono state parzialmente risolte con l'adozione, nel 2011, del regolamento (UE) n. 691/2011⁵.

¹ Qualche anno dopo, con l'adozione dell'art. 45 della legge n. 98-1266 del 30 dicembre 1998 (legge finanziaria per il 1999), il legislatore istituiva la tassa generale sulle attività inquinanti (c.d. TGAP).

² Con la decisione n. 2019-823 QPC del 31 gennaio 2020, *Union des industries de la protection des plantes*, sul divieto di produzione, stoccaggio e circolazione di alcuni prodotti fitofarmaceutici, il *Conseil constitutionnel* ha dichiarato la protezione dell'ambiente, patrimonio comune degli esseri umani, un obiettivo di valore costituzionale. La sentenza è stata segnalata per *e-mail* in data 31/01/2020.

³ Tuttavia, tale Carta non può essere considerata come il fondamento giuridico *stricto sensu* dei tributi ambientali. In questo senso, v. C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale, Rapport pour le Conseil des prélèvements obligatoires*, febbraio 2019, 7, <https://www.ccomptes.fr/system/files/2019-09/20190918-rapport-particulier2-CPO-fiscalite-environnementale.pdf>.

⁴ V. la relazione del MINISTERE DE L'ENVIRONNEMENT, DE L'ECOLOGIE ET DE LA MER, *Fiscalité environnementale. Un état des lieux*, gennaio 2017, 32, <http://temis.documentation.developpement-durable.gouv.fr/docs/Temis/0086/Temis-0086030/22911.pdf>.

Ai sensi di tale regolamento, la fiscalità ambientale è da intendersi come l'insieme dei tributi la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o l'equivalente di un'unità fisica) di qualcosa che produce sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato, e che è classificata come imposta nel sistema europeo di contabilità. Sulla base di questa definizione, fatta propria dal sistema di contabilità pubblica francese, si possono identificare, ad oggi, ben quarantasei tributi ambientali⁶, disciplinati nel Codice delle dogane⁷, nel Codice degli enti locali⁸ e nel Codice delle imposte⁹.

2. Una panoramica sui tributi ambientali

I tributi ambientali¹⁰ istituiti in Francia hanno come presupposto generale il danno e/o il consumo dell'ambiente e si possono classificare a seconda che riguardino il settore dell'energia, dei trasporti, dell'inquinamento o delle risorse.

I tributi istituiti su base energetica¹¹ vengono tendenzialmente calcolati in funzione della quantità di energia consumata. I tributi sui trasporti, invece, scattano in caso di possesso di un veicolo (tassa sui veicoli societari), in funzione del numero di chilometri percorsi dagli utenti (tassa dovuta dalle società concessionarie di autostrade), del peso del veicolo (tassa sui certificati di immatricolazione, tassa assiale), delle convenzioni di assicurazione concluse

⁵ Regolamento (UE) n. 691/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio del 6 luglio 2011, relativo ai conti economici ambientali europei, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0691&from=SK>.

⁶ Per una visione completa e dettagliata di tali tributi (base imponibile, aliquota, modalità di gestione e destinazione di uso), si rinvia a F. GOMEZ, P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France*, Allegato 1, <https://www.ccomptes.fr/system/files/2019-09/20190918-rapport-particulier1-CPO-fiscalite-environnementale.pdf>.

⁷ Artt. 265, 266 e 284.

⁸ Art. 3333-3.

⁹ Artt. 1635-0, 1519 A, 1530 bis, 1010, 302 bis K, 302 bis ZB, 302 bis ZC, 1599 e 1001.

¹⁰ Le entrate francesi provenienti dai tributi ambientali rappresentavano, nel 2017, il 2,31% del prodotto interno lordo e il 4,77% del totale delle entrate provenienti dalla fiscalità e dei contributi sociali. V. la relazione della *Commission européenne, L'examen de la mise en oeuvre de la politique environnementale de l'Union européenne. Rapport par pays. France*, 2019, 30, https://ec.europa.eu/environment/eir/country-reports/index_en.htm.

¹¹ Quali la tassa interna sul consumo dei prodotti energetici (TICPE), il contributo al servizio pubblico dell'elettricità (CSPE), la tassa interna sul consumo del gas naturale (TICGN), la tassa interna sul consumo dei carboni fossili (TICC), la tassa che incentiva l'incorporazione di biocarburanti (TIRIB), l'imposta forfettaria sulle imprese in rete (IFER), l'imposta forfettaria sui piloni e la tassa sulle installazioni nucleari.

(tassa sui premi assicurativi automobili) o sulla base del numero di passeggeri (tassa di solidarietà sui biglietti aerei, tassa dell'aviazione civile).

In materia di inquinamento *stricto sensu*, il fatto imponibile è costituito dal peso delle sostanze emesse nell'ambiente (in questa categoria rientra la tassa generale sulle attività inquinanti). Infine, i tributi che riguardano le risorse sono fondati sui prodotti estratti dall'uso di tali risorse, come, ad esempio, i prodotti della pesca marittima.

3. Il riparto di competenze tra Stato ed enti territoriali minori in materia di fiscalità ambientale

3.1. Principio di legalità e competenza esclusiva dello Stato

Purché dotati di una finalità diversa da quella tradizionalmente conferita alle imposte, i tributi ambientali non costituiscono una categoria distinta rispetto agli altri tributi. Sono, quindi, sottoposti ai principi-cardine della fiscalità e, nello specifico, a quello di legalità, in virtù del quale la disciplina fiscale è di competenza esclusiva del Legislatore.

Consacrato nell'art. 14 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, il principio di legalità dell'imposta è stato riaffermato in tutti i testi costituzionali. Ad oggi, l'art. 34 della Costituzione del 1958 conferisce espressamente al potere legislativo¹² la determinazione della base imponibile, dell'aliquota e delle modalità di riscossione delle imposte, qualunque sia la loro natura, ivi inclusi, quindi, anche i tributi ambientali. Tale principio è riaffermato negli artt. 1 e 34 della legge n. 2001-692 del 1° agosto 2001, che disciplina l'elaborazione delle leggi finanziarie¹³. L'art. 1 stabilisce che tali leggi debbano determinare, per ciascun esercizio finanziario, la natura, l'importo e la destinazione delle risorse e degli oneri dello Stato, nonché l'equilibrio finanziario che ne risulta. L'art. 34 specifica, invece, che di anno in anno la legge finanziaria deve autorizzare la riscossione delle entrate dello Stato e delle imposte, di

¹² Tuttavia, il potere regolamentare può esercitarsi in materia fiscale nella misura in cui spetta al capo dello Stato o al Primo ministro determinare, mediante decreto, le modalità di applicazione della legge tributaria. Il Governo, può, quindi, adottare regolamenti per garantire l'applicazione delle leggi di determinazione della base imponibile, di liquidazione e di riscossione dell'imposta. Inoltre, in virtù del potere conferitogli dall'art. 37 della Costituzione, può istituire disposizioni fiscali sulla base di norme preesistenti che già disciplinano la base imponibile, la liquidazione e la riscossione dell'imposta.

¹³ Legge n. 2001-692 del 1° agosto 2001, legge organica di disciplina delle leggi finanziarie.

qualunque natura esse siano, conferite a persone morali diverse dallo Stato. Di conseguenza, non solo le imposte devono essere istituite nel rispetto del principio di legalità, ma il Parlamento deve consentirne annualmente la riscossione (principio di annualità). L'art. 1 della legge finanziaria annuale autorizza, quindi, lo Stato e gli enti locali, mediante una disposizione generale, a riscuotere le imposte esistenti e vieta formalmente la riscossione delle imposte non autorizzate.

3.2. Le limitate competenze degli enti territoriali minori

Con l'adozione della legge costituzionale n. 2003-276 del 28 marzo 2003¹⁴, l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori (*collectivités territoriales*) è stata riconosciuta nell'art. 72-2 della Costituzione. Tale articolo consente a tali enti di disporre liberamente, alle condizioni stabilite dalla legge, delle proprie risorse. Nello specifico, stabilisce che gli enti territoriali possono ricevere tutti o parte dei proventi derivanti da imposizioni fiscali di qualsiasi natura e che possono essere autorizzati, mediante legge, a fissarne la base imponibile e le aliquote entro i limiti stabiliti dalla legge stessa¹⁵. Il concetto di risorse proprie è stato precisato nell'art. 3 della legge organica n. 2004-758 del 29 luglio 2004¹⁶, secondo cui le risorse proprie degli enti territoriali sono costituite dal prodotto delle imposte di qualunque natura per le quali la legge autorizza a determinare la base imponibile, l'aliquota o la tariffa (...).

L'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori non implica però l'autonomia tributaria, intesa in senso stretto. Il *Conseil constitutionnel* ha chiaramente dissociato autonomia finanziaria e autonomia tributaria, con la decisione n. 2009-599 DC del 29 dicembre 2009¹⁷, nella quale si è rilevato che

¹⁴ Legge costituzionale n. 2003-276 del 28 marzo 2003 sull'organizzazione decentrata della Repubblica, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00000601882>.

¹⁵ L'art. 72-2 della Costituzione prevede altresì che il gettito fiscale e le altre risorse proprie delle collettività territoriali debba rappresentare, per ogni categoria di collettività, una parte determinante delle loro risorse; che la legge organica fissa le condizioni di attuazione di tale norma; che i trasferimenti di competenze tra lo Stato e le collettività territoriali debbano essere accompagnati dall'attribuzione di risorse equivalenti a quelle che erano stabilite per il loro esercizio; che la creazione o l'estensione di competenze la cui conseguenza sia quella di aumentare le spese delle collettività territoriali debba essere accompagnata dalle risorse stabilite dalla legge; che la legge debba istituire meccanismi di perequazione destinati a favorire l'eguaglianza tra le collettività territoriali.

¹⁶ Legge organica n. 2004-758 del 29 luglio 2004, di applicazione dell'art. 72-2 della Costituzione, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00000787241>.

¹⁷ *Conseil constitutionnel*, decisione n. 2009-599 DC del 29 dicembre 2009, *Legge finanziaria per il 2010*, cons. 64. V., sul tema, V. M. BOUVIER, *Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales: du quiproquo à la clarification*, in *Nouveaux cahiers du*

non risulta dall'art. 72-2 della Costituzione, né da alcuna altra disposizione costituzionale, che gli enti territoriali dispongano di una autonomia tributaria. Il potere fiscale riconosciuto agli enti territoriali non si configura, quindi, come un potere normativo: non possono, in alcun modo, creare, modificare o sopprimere imposte o tasse, qualunque ne sia la natura.

In pratica, gli enti locali possono decidere l'aliquota di alcune tasse a loro conferite¹⁸, tra le quali la *taxe d'habitation*¹⁹, la *taxe foncière sur les propriétés bâties*, la *taxe foncière sur les propriétés non bâties* e la *contribution économique territoriale*²⁰. La determinazione di tali aliquote è comunque inquadrata dalla legge, che ne definisce il tetto massimo al fine di evitare il trasferimento degli oneri sui contribuenti nonché l'insorgere di disparità territoriali. Tale prerogativa non sussiste però in materia di tributi ambientali, che sono quasi inesistenti a livello locale.

Gli enti territoriali percepiscono, in effetti, solo due tributi di natura ambientale: la tassa comunale e la tassa dipartimentale sul consumo finale di elettricità. Per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, pare difficile poterla definire alla stregua di un tributo ambientale, nella misura in cui ha come obiettivo quello di finanziare il servizio pubblico di raccolta dei rifiuti e ha come base imponibile la superficie catastale locativa dell'abitazione. Tuttavia, la legge finanziaria per il 2012 (art. 97) ha introdotto la possibilità, per gli enti locali, di istituire una nuova tassa sui rifiuti, la c.d. *tarification incitative*, tesa a incentivare la riduzione del volume dei rifiuti prodotti calcolando l'importo di tale tassa sulla base del peso reale dei rifiuti prodotti da ciascun nucleo familiare.

Conseil constitutionnel, 2011, n. 33, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-conseil-constitutionnel-et-l-autonomie-fiscale-des-collectivites-territoriales-du-quiproquo-a-la>.

¹⁸ V. legge n. 80-10 del 10 gennaio 1980 sulla fiscalità locale diretta, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000886764>.

¹⁹ La *taxe d'habitation* è stata riformata con la legge finanziaria per il 2018, che ne prevede la soppressione progressiva.

²⁰ Da sottolineare è inoltre che, dal 2011, le Regioni non votano più l'aliquota di alcuna imposta locale.

GERMANIA

di Maria Theresia Roerig

1. Le tipologie di tributi c.d. ambientali

In Germania esistono vari tipi di tributi con un (potenziale) impatto positivo sull'ambiente (c.d. *Umweltabgaben*). Non esiste invece una disciplina organica in materia ambientale tributaria. Tipicamente le *Umweltabgaben* hanno la funzione di manovrare e stimolare un certo comportamento del contribuente (c.d. *Lenkungswirkung*). La loro finalità fiscale, peraltro, è sempre più oggetto di discussione.

Tra i tributi ambientali possono elencarsi in particolare la tassa ecologica (*Ökosteu*er), una tassa federale sul consumo di energia da fonte non rinnovabile (c.d. *Stromsteuer*), l'imposta sul petrolio (*Mineralölsteuer*) o sull'energia (*Energiesteuer*) di cui alla legge federale sulle imposte sull'energia, che disciplina tutti i tipi di energia (sia di origine fossile che vegetale che sintetica)¹, la c.d. *Kraftfahrzeugsteuer* (bollo auto) nonché l'imposta federale sul traffico aereo (*Luftverkehrssteuer*). Un'ulteriore imposta ambientale è regolata dalla c.d. *Abwasserabgabengesetz* (legge federale sui tributi sull'acqua di scarico), che prevede un pagamento per gli scarichi nelle acque.

L'imposta sugli elementi di combustione utilizzati nei reattori nucleari è invece una tassa che è stata imposta ai gestori delle centrali nucleari tra il 2011 e il 2016 in base ad una legge federale che nel 2017 è stata dichiarata incostituzionale².

In alcuni *Länder* è inoltre previsto un contributo per l'utilizzo dell'acqua (c.d. *Wasserentnahmeentgelt* o anche *Wasserpennig*). Si tratta di una c.d. *Lenkungsabgabe* (tributo di manovra), che trova il suo fondamento nella direttiva europea 2000/60/CE (Direttiva quadro sulle acque). Secondo il *Bundesverfassungsgericht*, il *Wasserpennig* è costituzionalmente ammissibile in quanto si tratta di una c.d. *Vorteilsabschöpfungs-Abgabe*, ovvero di un contributo

¹ Il Tribunale costituzionale federale ha accertato che la *Strom-* e la *Mineralölsteuer* sono imposte di consumo, sebbene esigibili dai fornitori di energia; ha altresì riconosciuto la legittimità costituzionale di alcune esenzioni dalla ecotassa (sentenza del 20 aprile 2004 - 1 BvR 1748/99 e 1 BvR 905/00).

² Ordinanza del 13 Aprile 2017 (2 BvL 6/13), sulla quale v. anche *infra*, nonché la segnalazione, a cura di M.T. Rörig, ora inserita nel numero di giugno 2017 delle *Segnalazioni sull'attualità costituzionale straniera*, reperibile *on line* alla pagina www.cortecostituzionale.it/documenti/segnalazioni/Segnalazioni_201706.pdf.

per il godimento di un beneficio. Poiché l'acqua è una risorsa naturale rara della comunità, chi la utilizza trae un vantaggio rispetto a chi non può utilizzarla nella stessa misura³. Di simile natura sono le c.d. *naturschutzrechtlichen Ausgleichsabgaben* previste in molti *Länder* (contributi per compensare un impatto sulla natura, previsti soltanto come *ultima ratio*).

Alcuni *Länder* prevedevano nel passato anche le c.d. *Abfallabgabegesetze* (leggi sulle imposte sui rifiuti), che il *Bundesverfassungsgericht* ha tuttavia dichiarato incostituzionali⁴.

Nella materia dei rifiuti (che non riguarda precipuamente la tutela ambientale), rilevano in particolare i c.d. *Abfall- und Abwassergebühren* a livello comunale (contributi per rifiuti e acque di scarico), che sono però da distinguere dalle *imposte (Steuern)* in senso stretto. A fronte al versamento di c.d. contributi (*Gebühren*), la mano pubblica fornisce un servizio, mentre per il versamento delle *Steuern* il contribuente non riceve alcuna controprestazione diretta da parte dello Stato. Le imposte – tributi obbligatori orientati alla capacità di prestazione del contribuente e allocati nel bilancio dello Stato – mirano, in generale, al finanziamento dei compiti dello Stato, sebbene possano avere anche altri fini (entro certi limiti, si riconoscono infatti anche fini extrafiscali, di manovra, c.d. *Lenkungssteuern*).

In relazione a quanto appena rilevato, le *Umweltabgaben* possono avere varie forme. Essenzialmente si distingue tra: le imposte in senso stretto (*Steuern*), i tributi speciali (c.d. *Sonderabgaben*), i contributi (i *Gebühren*, che prevedono una controprestazione diretta, ad. es. contributi comunali per lo smaltimento di rifiuti o per discariche di cui l'individuo concretamente usufruisce) e i contributi finanziari (i *Beiträgen*, che si pagano per la generale messa a disposizione di determinati servizi da parte della mano pubblica sebbene non siano necessariamente utilizzati da ogni contribuente). I contributi hanno, in prevalenza, una funzione finanziaria (senza un ulteriore scopo).

Le *Sonderabgaben* con cui si persegue il finanziamento di un determinato compito (tramite la loro assegnazione ad un fondo indipendente dal bilancio pubblico) sono ammissibili solo eccezionalmente, in presenza delle seguenti condizioni: un'omogenità del gruppo dei contribuenti, un'interesse e una responsabilità comune del gruppo e un utilizzo dei tributi per uno scopo di utilità comune per lo stesso gruppo dei contribuenti (quindi non per la comunità: deve

³ BVerfGE 93, 319, 338 ss. (*Wasserpfeffnig*); BVerfG, ordinanza del 18 dicembre 2002 - 2 BvR 591/95; BVerfG, ordinanza del 20 gennaio 2010 - 1 BvR 1801/07. V. anche BVerwG, in *NVwZ* 2013, 587 s., in merito ai certificati energetici obbligatoriamente da acquisire.

⁴ Sentenza del 7 maggio 1998, 2 BvR 1876/91, 1083, 2188, 22000/92, 2624/94, sulla quale v. anche *infra*, nel testo.

sussistere un legame tra onere e beneficio), e relativo controllo e documentazione del tributo⁵.

Vanno poi segnalati alcuni mezzi alternativi a quelli prettamente fiscali con cui si cerca di tutelare l'ambiente, come in particolare i certificati per emissione di energia di cui alla legge federale sull'assegnazione di quote di emissioni (che attua la direttiva 2003/87/CE) trattabili sul mercato e gli strumenti della legge federale sulle energie rinnovabili (che prevedono un meccanismo anche di compensi al fine di promuovere l'utilizzo di energia rinnovabile). Ancora, da menzionare è la nuova legge federale sugli imballaggi (*Verpackungsgesetz*), entrata in vigore il 1° gennaio 2019, che ha sostituito il regolamento sugli imballaggi e che si rivolge a tutti coloro che immettono nel mercato imballaggi. Questi devono affidarsi ad una società autorizzata per la raccolta e lo smaltimento degli imballaggi e pagare il c.d. *Sistema Duale*, per il quale si versa un contributo ambientale obbligatorio che copre i costi di smaltimento dei materiali, per il sostegno della raccolta differenziata e il riciclo dei rifiuti degli imballaggi. Il 29 novembre 2019, infine, è stata approvata a livello federale la prima legge tedesca che affronta in modo organico il tema della lotta contro il cambiamento climatico, oltre al programma di misure per raggiungere gli obiettivi ambientali al 2030. Si prevedono *inter alia* misure per tassare le emissioni di CO₂ nel settore dell'edilizia e dei trasporti. Tutte le aziende che commercializzano carburanti fossili da utilizzarsi negli edifici e nei trasporti dovranno acquisire i certificati nazionali corrispondenti alle emissioni di gas serra dei loro prodotti. I "diritti all'inquinamento" saranno messi all'asta con dinamiche di mercato dal 2026.

2. La ripartizione delle competenze legislative nella "Costituzione finanziaria"

La Germania, che è un c.d. "*Steuerstaat*" che si finanzia essenzialmente tramite le imposte⁶, ha un sistema fiscale complesso articolato su tre diversi piani corrispondenti a ciascuno dei livelli di governo (*Bund, Länder e Gemeinden*, i comuni⁷). La disciplina dei rispettivi rapporti finanziari, che include la ripartizione del gettito e delle competenze in materia tributaria, è contenuta nel

⁵ Il Tribunale costituzionale ha negato la sussistenza delle condizioni in BVerfGE 91, 186 ("*Pfennig* del carbone"), BVerfGE 113, 128, 145 ss. (relativo ad un fondo di solidarietà per il riciclo di rifiuti), BVerfGE 98, 83, 100 ss. (v. *infra*), v. anche BVerfGE 110, 370.

⁶ Cfr. BVerfGE 93, 319, 342; 91, 186, 201; 82, 159, 178 e BVerfGE 78, 249, 266 s.

⁷ I comuni godono di autonomia amministrativa in base all'art. 28 LF e possono prevedere tasse nei loro regolamenti se basati su una legge del loro *Land*.

Titolo X della Legge fondamentale (LF), la c.d. “Costituzione finanziaria” (artt. 104a-115 LF), che sancisce il c.d. principio di corrispondenza (*Konnexitätsprinzip*), con cui si collega la competenza di spesa di base alla titolarità della funzione svolta. Il Titolo X prevede un proprio sistema di ripartizione di competenze legislative in materia tributaria, che è *lex specialis* rispetto alle regole generali (cfr. artt. 70 ss.). Tale sistema riguarda tuttavia solo le imposte in senso stretto (*Steuern*) e non i tributi senza finalità prettamente fiscale, come *Gebühren*, *Beiträge* e *Ausgleichs/Abschöpfungsabgaben* (tributi eccezionali con effetti compensativi anche per un beneficio) o *Sonderabgaben*. Per queste diverse tipologie trovano applicazione le regole generali sulle competenze c.d. materiali (artt. 70 ss. LF). In ogni caso, questi altri tributi sono ammissibili solo se risultano compatibili con la funzione di tutela e di limitazione della Costituzione finanziaria; se così non fosse, e quindi il legislatore ordinario potesse introdurre in base alle competenze di cui agli artt. 70 ss. LF dei tributi “non fiscali” di qualsiasi genere, la Costituzione finanziaria sarebbe priva di funzione in quanto facilmente eludibile⁸.

Mancando nella Legge fondamentale un elenco esaustivo delle tipologie di tributi amessi, il Tribunale costituzionale attribuisce al rispetto rigoroso delle rispettive competenze tributarie del *Bund* e dei *Länder* una funzione essenziale per la stabilità della costituzione federale (v. anche *infra*). Al riguardo, rileva, oltre al principio della completezza del bilancio di previsione (art. 110, comma 1, LF), anche la libertà del legislatore di disporre del bilancio come elemento caratterizzante la Costituzione finanziaria, che verrebbe ampiamente limitata se i tributi potessero essere legati, in maniera eccessiva, ad un determinato scopo di manovra⁹. In questo senso, il legame di un’imposta ad un determinato scopo extrafiscale può risultare problematico, ciò che ha portato ad elaborare, come si è visto, criteri di ammissibilità per le *Sonderabgaben*.

La Costituzione finanziaria prevede agli artt. 105 e 106 LF un’ampia potestà legislativa esclusiva (dazi doganali, monopoli fiscali) e concorrente per il *Bund*¹⁰,

⁸ Cfr. BVerfGE 110, 370 (fondo di compensazione per fango depuratore).

⁹ Non è chiaro dove il Tribunale costituzionale collochi la soglia. Una limitazione eccessiva è stata negata con riferimento alla ecotassa (BVerfGE 110, 274, 292 s.) ed al *Wasserpfeennig* (BVerfGE 93, 319, 348).

¹⁰ *Articolo 105 [Ripartizione della competenza in materia tributaria]*

(1) *Lo Stato federale ha competenza legislativa esclusiva in materia di dazi doganali e monopoli fiscali.*

(2) *Lo Stato federale ha competenza legislativa concorrente sull’imposta fondiaria. Lo Stato federale ha competenza legislativa concorrente sugli altri tributi, quando il gettito di questi ultimi spetti in tutto o in parte ad esso o quando ricorrano le condizioni di cui all’art. 72, comma 2.*

che ha infatti la competenza legislativa concorrente su “altri” tributi (diversi dall’imposta fondiaria e da quelli di competenza esclusiva), inclusi quelli ambientali, solo in presenza di determinate condizioni: (i) se il gettito di questi tributi spetta in tutto o in parte ad esso in base all’art. 106 LF, che elenca molteplici tributi (si attribuisce, tra l’altro, al *Bund* la competenza sulle imposte sul consumo e sulla circolazione)¹¹ o (ii) quando ricorrano le condizioni di cui all’art. 72, comma 2, LF e quindi “*quando la creazione di condizioni di vita di uguale valenza sul territorio federale o il mantenimento dell’unità giuridica o economica richiedono, nell’interesse dello stato centrale, un regolamento con leggi federali*” (c.d. clausola di necessità).

Nella già menzionata decisione sui combustibili nucleari il *Bundesverfassungsgericht*¹², ha chiarito come la Legge fondamentale utilizzi, negli artt. 105 e 106 LF, per le imposte ed i tipi di tassazione, concetti tipizzati. Nell’ambito di tali nozioni tipizzate, che devono essere interpretati in maniera estensiva, il legislatore può prevedere ed introdurre “nuove” imposte. Tuttavia, l’attribuzione di competenze legislative al *Bund* e ai *Länder* è, ad avviso della maggioranza del Tribunale, da ritenersi esaustiva, per cui un diritto generale del legislatore (sia del *Bund* che dei *Länder*) di “creare” tasse oltre ai tipi di imposte di cui al catalogo dell’art. 106 LF non esiste. Due giudici hanno però allegato un’opinione concorrente secondo cui spettava al *Bund* la competenza legislativa concorrente per la tassa sui combustibili nucleari (nella specie, la legge sarebbe stata comunque incostituzionale per vizi formali). Dalla sistematica, dalla *ratio* e dai materiali relativi alla costituzione tributaria, emergerebbe il riconoscimento di una competenza concorrente del *Bund* circa “l’invenzione di imposte” ai sensi dell’art. 105, comma 2, LF. Quest’ultima disposizione ha infatti una funzione diversa dall’art. 106 LF, che riguarda invece la *ripartizione* dei proventi tributari

(2a) *I Länder hanno competenza legislativa in materia di imposte locali di consumo e su alcuni generi d’uso fintantoché, e nei limiti in cui, essi non siano di natura analoga a tributi previsti da leggi federali. Essi sono autorizzati a fissare il tasso dell’imposta sull’acquisto immobiliare.*

(3) *Le leggi federali relative a tributi il cui gettito spetti in tutto o in parte ai Länder o ai Comuni (o Consorzi di questi ultimi) necessitano dell’approvazione del Bundesrat.*

¹¹ Una specifica competenza in materia ambientale tributaria non è prevista; nelle regole generali, invece, la protezione della natura e la cura del paesaggio rientrano nella competenza concorrente del *Bund* (v. art. 74, comma 1, n. 29 LF). I *Länder* possono tuttavia adottare leggi in deroga a quelle federali (art. 72, comma 3, n. 2), con esclusione dei principi generali della protezione della natura e del diritto relativo alla protezione delle specie e della natura marina.

¹² Il Tribunale ha dichiarato incompatibile con l’art. 105, comma 2, e con l’art. 106, comma 1, n. 2, LF la legge federale perché il legislatore del *Bund* non aveva alcuna competenza legislativa per adottare tale imposta. In particolare, la tassa sui combustibili non rappresenta una tassa di consumo ai sensi dell’art. 106, comma 1, n. 2, LF, bensì una imposta sulle imprese.

complessivi tra il *Bund*, i *Länder* ed i comuni, ma che non dovrebbe incidere sulla competenza del legislatore tributario.

Con particolare riferimento ai tributi in materia di smaltimento di rifiuti, merita segnalare la decisione del Tribunale costituzionale federale del 7 maggio 1998¹³, relativa alle leggi sulle imposte per rifiuti di alcuni *Länder*, che sono state dichiarate incostituzionali in quanto lesive della libertà imprenditoriale dei ricorrenti: le previsioni erano incompatibili con l'ordine federale delle competenze legislative (art. 74, comma 1, n. 24, che sancisce la competenza concorrente del *Bund* in materia di economia dei rifiuti e di lotta all'inquinamento atmosferico e acustico, e art. 105, comma 2, LF) in combinazione con il principio dello stato di diritto. Il Tribunale non ha contestato lo "scopo di manovra" di tali imposte, ma ha censurato un contrasto con i concetti generali e con il principio di cooperazione sanciti dalla legge federale sulle immissioni (senza chiarire la natura dei tributi, ma negando la competenza legislativa concorrente dei *Länder* per l'economia dei rifiuti o in base all'art. 105, comma 2, LF). Dalla decisione traspare, in ogni caso, l'idea di non ritenere ammissibili, in presenza di lacune legislative non colmate dal legislatore tributario federale, tributi di "manovra" da parte dei *Länder*, siano questi imposte o altri tributi "non fiscali".

In una decisione resa nello stesso periodo, il Tribunale costituzionale ha inoltre ritenuto incostituzionali alcune imposte comunali sugli imballaggi (inquadrate come imposte locali di consumo)¹⁴. Il Tribunale ha al riguardo confermato che, sussistendo la competenza in materia tributaria (art. 105 s. LF), non è necessaria una competenza in base alle regole generali (art. 70 ss. LF) per poter introdurre un tributo "di manovra" avente un impatto anche su materie non tributarie (nella specie, sulla materia di economia dei rifiuti, di competenza legislativa concorrente). Tuttavia, il legislatore "tributario" può invadere le competenze del legislatore "materiale" (che agisce in base alle regole generali) soltanto nella misura in cui i tributi (e le relative regole di condotta) non siano in contrasto con la concezione generale o con le singole misure concrete della legislazione sostanziale (nel caso di specie, i tributi erano incompatibili con il principio di 'cooperazione' previsto nell'ambito dello scantonamento e smaltimento degli imballaggi dalla legge federale). Vige dunque il principio di reciproco rispetto, secondo cui gli organi legislativi del *Bund* e dei *Länder* sono tenuti ad armonizzare le loro leggi in modo che non si creino precetti normativi contraddittori.

¹³ BVerfGE 98, 83, 101 (v. *supra*).

¹⁴ BVerfG, sentenza del 16 dicembre 1997 (BVerfGE 98, 106).

SPAGNA

di Carmen Guerrero Picó

1. Introduzione

In Spagna i tributi ambientali istituiti dallo Stato hanno ancora un ruolo marginale, nonostante le ripetute richieste di potenziamento, provenienti dall'UE¹ e dall'OCSE, nonché dalle commissioni di esperti istituite nel tempo dai governi spagnoli. I timori per le ripercussioni negative sulla concorrenza e sull'andamento dell'economia hanno frenato la loro introduzione, peraltro in ottemperanza agli impegni assunti, in particolare, a livello europeo.

Nonostante le resistenze dello Stato, nelle Comunità autonome sono proliferati gli strumenti di tassazione ambientale, che hanno una presenza rilevante anche nell'ambito degli enti locali. Ne discende un quadro normativo molto complesso², con sovrapposizioni, che sono state corrette – in parte – dalla giurisprudenza costituzionale.

2. Cenni sulla ripartizione della potestà impositiva e delle competenze in materie di tutela dell'ambiente

La Costituzione spagnola ha stabilito che lo Stato detiene il potere tributario originario (art. 133, comma 1, Cost.) e la competenza esclusiva sul sistema fiscale generale (art. 149, comma 1, paragrafo 14, Cost.). Tuttavia, il costituente ha riconosciuto alle Comunità autonome e agli enti locali il potere di creare ed

¹ V. il documento di lavoro dei Servizi della Commissione, *Riesame dell'attuazione delle politiche ambientali dell'UE, Relazione per paese – ESPAÑA*, 2019, 35-37, https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf.

² V., tra i più recenti studi, J. CARPIZO BERGARECHE, *La fiscalidad energética autonómica y local: Problemática y posibles soluciones*, FEDEA, Estudios sobre la Economía Española, n. 2019-2, <https://www.fedea.net/la-fiscalidad-energetica-autonomica-y-local-problemas-y-posibles-soluciones/>; A. GAGO – X. LABANDEIRA – J.M. LABEAGA – X. LÓPEZ, *Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas*, 2019, https://www.fundacionalternativas.org/public/storage/publicaciones_archivos/58ce043c930b1da7b5d92c9fac6f5215.pdf; e REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES, *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*, ottobre 2019, <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPA%C3%91A.pdf>.

Nel 2017, i tributi ambientali rappresentavano l'1,5% del PIL ed il 4,6% delle entrate tributarie.

esigere tributi conformemente alla Costituzione e alle leggi (art. 133, comma 2, Cost.), elencando esplicitamente i tributi propri tra le risorse economiche su cui possono contare le Comunità autonome (art. 157, comma 1, Cost.) e gli enti locali (art. 142 Cost.).

Il sistema di finanziamento autonomico è caratterizzato dalla sua asimmetria: la Costituzione distingue tra il regime comune (applicabile a quindici Comunità autonome) ed il regime *foral* (applicabile a Paesi baschi e Navarra, con un'ampia autonomia impositiva³); inoltre, la legge organica n. 8/1980, del 22 settembre, sul finanziamento delle Comunità autonome (d'ora in avanti, LOFCA), applicabile a quelle di regime comune, dà spazio ad una pluralità di sistemi di finanziamento molto diversi tra di loro.

Negli Anni Ottanta, la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto che le Comunità autonome possono istituire tributi con finalità extrafiscale, purché rispettino i criteri di riparto delle competenze. Per quanto riguarda la tutela dell'ambiente, va segnalato che: l'art. 45 Cost. la annovera tra i principi direttivi dell'azione dei pubblici poteri; spetta allo Stato emanare la legislazione *básica* in materia, ferma restando la possibilità che le Comunità autonome incorporino misure di tutela aggiuntive (art. 149, comma 1, paragrafo 23, Cost.); le Comunità autonome hanno anche competenze di gestione (art. 148, comma 1, paragrafo 9, Cost.); gli enti locali sono chiamati a esercitare, nel rispetto della normativa dello Stato e delle Comunità autonome, le loro competenze in materia di gestione di rifiuti solidi urbani e di tutela contro l'inquinamento (art. 25, comma 2, paragrafo *b*, della legge n. 7/1985, del 2 aprile, *Reguladora de las Bases del Régimen Local*).

3. I tributi ambientali dello Stato

La dottrina⁴ distingue cinque grandi tipologie di tributi ambientali, riguardanti:
i) le emissioni atmosferiche (imposta gas fluorurati ad effetto serra: legge n. 16/2013, del 29 ottobre, che prevede talune misure in materia di fiscalità

³ Nella prassi, queste Comunità autonome hanno privilegiato la disciplina degli *impuestos concertados* (creati dallo Stato e al quale si sostituiscono) rispetto alla creazione di tributi propri. I Paesi baschi hanno ampie possibilità di intervento normativo nell'ambito delle imposte dirette, ma non in quello delle imposte indirette, il che ridimensiona la loro possibilità di introdurre variabili ambientali nelle imposte sull'energia. Cfr. A. GAGO – X. LABANDEIRA – J.M. LABEAGA – X. LÓPEZ-OTERO, *Impuestos energético-ambientales, cambio climático y federalismo fiscal en España*, in *EKONOMIAZ (Revista vasca de Economía)*, 2019, vol. 95, issue 01, 279-280.

⁴ V., per tutti, REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES, *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*, cit., 28 ss.

ambientale e che adotta altre misure fiscali e finanziarie); *ii*) lo stoccaggio di rifiuti nucleari (imposta sullo stoccaggio di combustibile nucleare esaurito e di rifiuti radioattivi in impianti centralizzati: legge n. 15/2012, del 27 dicembre, sulle misure fiscali per la sostenibilità energetica); *iii*) i prodotti energetici (l'accisa sugli oli minerali: legge n. 38/1992, del 28 dicembre, relativa alle accise; l'imposta sul valore della produzione di energia elettrica: legge n. 15/2012; l'accisa sull'energia elettrica: legge n. 38/1992; l'accisa sul carbone: legge n. 38/1992); *iv*) i trasporti (l'imposta sull'immatricolazione: legge n. 38/1992); *v*) l'inquinamento (l'imposta sul valore dell'estrazione di gas, petrolio e condensati: legge n. 34/1998, del 7 ottobre, sul settore degli idrocarburi; l'imposta sulla produzione di combustibile nucleare esaurito e di rifiuti radioattivi derivanti dalla generazione di energia elettronucleare: legge n. 15/2012).

4. I tributi propri delle Comunità autonome

Il potere delle Comunità autonome di istituire tributi propri è limitato, giacché deve rispettare quanto stabilito dalla Norma fondamentale e dalle leggi (art. 133, comma 2, Cost.). La LOFCA pone, quali limiti, il divieto di doppia imposizione (art. 6, commi 2 e 3), il divieto di gravare beni o redditi al di fuori del proprio territorio ed il divieto di ostacolare la libera circolazione di persone, merci e servizi, nonché la libertà di residenza (art. 9). È giurisprudenza costituzionale costante che i limiti al potere tributario delle Comunità autonome non possano essere interpretati in modo tale da circoscriverlo fino al punto di annichilirlo⁵.

Nella STC 37/1987, del 26 marzo, il Tribunale costituzionale ha dichiarato che, nonostante la Costituzione non abbia contemplato esplicitamente la funzione extrafiscale dei tributi, questa può desumersi dai principi direttivi dell'azione dei pubblici poteri (in particolare dagli artt. 40, comma 1, e 130, comma 1, Cost. concernenti, rispettivamente, la promozione di condizioni favorevoli per il progresso sociale ed economico nonché l'equa distribuzione delle entrate personali e regionali, e l'ammodernamento e lo sviluppo dell'economia). È, quindi, legittimo che le Comunità autonome istituiscano tributi propri volti alla tutela di un bene costituzionalmente protetto – l'ambiente – su cui hanno competenze.

⁵ V., tra le molte, le SSTC 150/1990, del 4 ottobre, FJ 3; 289/2000, del 30 novembre, FJ 3; 168/2004, del 6 ottobre, FJ 4; 210/2012, del 14 novembre, FJ 4; 53/2014, del 10 aprile, FJ 3; 26/2015, del 19 febbraio, FJ 4; e 30/2015, del 19 febbraio, FJ 3.

L'art. 6, comma 2, LOFCA, prevede che le Comunità autonome non possono imporre tributi su fatti imponibili gravati dallo Stato⁶. Il Tribunale costituzionale ha però chiarito che i tributi delle Comunità autonome possono ricadere su un oggetto materiale (la materia imponibile) già gravato dallo Stato: sono vietati solo i tributi autonomici che abbiano ad oggetto la stessa fattispecie impositiva (STC 37/1987, FJ 14)⁷. L'analisi comparativa tra il tributo dello Stato e quello della Comunità autonoma deve comprendere l'esame, non solo del fatto imponibile, ma anche degli elementi ad esso ricollegabili, cioè i soggetti passivi, la base imponibile, la quota tributaria e le fattispecie di esenzione (STC 74/2016, del 14 aprile, FJ 2).

Nella sua versione originaria, l'art. 6, comma 3, LOFCA escludeva che le Comunità autonome potessero creare tributi sulle materie che la legislazione dello Stato riservasse agli enti locali, eccezion fatta per i casi in cui fosse esplicitamente previsto. Il divieto era, quindi, di portata più estesa riguardo a quello dell'art. 6, comma 2, LOFCA. Tuttavia, dopo la riforma del 2009, l'art. 6, comma 3, LOFCA vieta l'istituzione di tributi autonomici su fatti imponibili gravati dagli enti locali. Le Comunità autonome potranno istituire e gestire tributi sulle materie che la legislazione statale riserva loro. In questi casi sarà necessario prevedere una equa compensazione o adottare misure di coordinamento affinché le entrate degli enti locali non subiscano perdite né siano ridotte le loro possibilità di crescita.

La giurisprudenza costituzionale sull'art. 6, comma 3, LOFCA ha stabilito che la comparazione tra i tributi statali e autonomici dovrà tener conto non solo della definizione dei fatti imponibili, ma anche dei soggetti esentati, dei soggetti passivi, della base imponibile, degli elementi che determinano il debito tributario, e della finalità extrafiscale che possa essere desunta dalla struttura del tributo (STC 53/2014, del 10 aprile, FJ 3)⁸.

⁶ La novella del 2009 ha aggiunto un paragrafo prima ubicato nell'art. 6, comma 4, LOFCA. Se lo Stato decide, nell'esercizio del potere tributario originario, di istituire tributi su fatti imponibili già gravati dalle Comunità autonome, dovrà adottare misure di compensazione o di coordinamento adeguate.

⁷ Per materia imponibile, od oggetto del tributo, il Tribunale costituzionale intende ogni fonte di ricchezza, reddito o qualunque altro elemento dell'attività economica che il legislatore decida di sottoporre ad imposizione, realtà che appartiene al piano dei fatti; il fatto imponibile è un concetto strettamente giuridico, fissato dalla legge, per configurare qualunque tributo e la cui sussistenza comporti la nascita dell'obbligo tributario.

⁸ Tra le pronunce più recenti riguardanti l'applicazione dell'art. 6 LOFCA possono citarsi, ad esempio: la STC 22/2015, del 16 febbraio, che dichiara illegittima l'imposta dell'Estremadura sulle strutture che incidono sull'ambiente per violazione dell'art. 6, comma 3, LOFCA (nella sua redazione originaria); la STC 74/2016, del 14 aprile, che dichiara illegittima l'imposta catalana sulla produzione di energia elettrica di origine nucleare, perché coincidente con l'imposta statale

I tributi ambientali autonomici esistenti rientrano in quattro grandi categorie, che riguardano le emissioni atmosferiche (tredici tributi in otto Comunità autonome), le acque (quindici tributi in undici Comunità autonome), la gestione dei rifiuti (quindici tributi in undici Comunità autonome) e le risorse (sei tributi in sei Comunità autonome)⁹. La dottrina è molto critica nei loro confronti, in quanto si ritiene che questi tributi possano essere considerati ambientali solo in senso lato: la maggior parte di questi si limita, infatti, a prendere in considerazione installazioni e tecnologie, senza considerare i danni ed i consumi, nonché i costi sociali. Urge, inoltre, l'intervento dello Stato¹⁰ per coordinare questi tributi, come previsto in altri paesi¹¹.

5. I tributi propri degli enti locali

Gli enti locali non hanno potestà legislativa; i tributi che richiedono di essere disciplinati dalla legge devono essere approvati dallo Stato o dalle Comunità autonome.

Il regio decreto legislativo n. 2/2004, del 5 marzo, recante il *texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, obbliga gli enti locali a esigere le imposte sui beni immobili, sulle attività economiche e sui veicoli a trazione meccanica. Sono facoltative, invece, l'imposta su costruzioni, stabilimenti e lavori, l'imposta sulla plusvalenza degli immobili urbani e l'imposta sulle riserve

sulla produzione di combustibile nucleare esaurito e di rifiuti radioattivi provenienti dalla produzione di energia nucleare e sul loro stoccaggio; la STC 98/2018, del 19 settembre, che dichiara legittima l'imposta sull'inquinamento delle acque dell'Aragona perché non coincidente con la tassa municipale di depurazione delle acque; la STC 120/2018, del 31 ottobre, che dichiara la legittimità della nuova imposta dell'Estremadura sulle strutture che incidono sull'ambiente, considerando la nuova redazione dell'art. 6, comma 3, LOFCA; la STC 43/2019, del 27 marzo, che dichiara illegittima l'imposta catalana su elementi radiotossici, perché gravava lo stesso fatto imponibile dell'imposta statale sui combustibili nucleari; e la STC 87/2019, del 20 giugno, che ha dichiarato la legittimità agli effetti dell'art. 6, commi 2 e 3 LOFCA dell'imposta catalana sulle emissioni di anidride carbonica dei veicoli a trazione meccanica.

⁹ Per un elenco sintetico, v. REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES, *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*, cit., 36-37. V. anche le schede sui tributi autonomici preparate dal Ministero delle finanze nel 2019, reperibili *on line* alla pagina <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/3-Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202019.pdf>.

¹⁰ Cfr. A. GAGO – X. LABANDEIRA – J.M. LABEAGA – X. LÓPEZ, *Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas*, 19 ss.

¹¹ Sulla possibilità di trarre ispirazione a tale scopo dal modello canadese, v. A. GAGO – X. LABANDEIRA – J.M. LABEAGA – X. LÓPEZ-OTERO, *Impuestos energético-ambientales, cambio climático y federalismo fiscal en España*, cit., 283-287 (con citazione anche delle esperienze del Belgio e degli Stati Uniti).

venatorie private. Possono concedere benefici fiscali (obbligatori o facoltativi, con i tetti previsti dallo Stato) per premiare l'adozione di misure rispettose dell'ambiente (ad esempio, in caso di installazione di pannelli solari o di utilizzo di carburanti verdi per veicoli)¹².

Hanno una maggiore capacità di intervento nell'istituzione di tasse mediante le quali disincentivare le attività pregiudizievoli per l'ambiente nelle aree di loro competenza, premiando quelle rispettose. Risultano paradigmatiche in tal senso le tasse che gravano la raccolta dei rifiuti solidi urbani (art. 20, comma 4, paragrafo s, del regio decreto legislativo n. 2/2004).

¹² V. REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES, *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*, cit., 38-40.

STATI UNITI

di Sarah Pasetto

1. Introduzione

Negli Stati Uniti, la maggior parte della normativa di tutela dell'ambiente ricalca il c.d. modello *command-and-control*, ovvero quello di stampo coercitivo, stabilendo ad esempio *standard* ingegneristici o di rendimento al fine di ridurre il rilascio di sostanze inquinanti. Tuttavia, in questa sfera, il Congresso fa uso anche delle imposte fiscali, sia come strumento normativo sia come mezzo per ottenere risorse economiche da destinare poi al contenimento dei danni ambientali¹. Soprattutto a partire dalla fine degli Anni novanta, però, il Congresso tende a preferire l'introduzione di misure di sussidio o sgravio (le cc.dd. *tax expenditures*) oppure regimi per l'*emissions trading* (ad esempio, dell'anidride carbonica), per favorire le scelte ritenute opportune dal punto di vista ambientale. Quest'ultima soluzione si avvicina ad un sistema di *regulation*, storicamente più in linea con lo sviluppo dell'ordinamento statunitense².

2. L'imposizione fiscale a livello federale

Il potere del Congresso statunitense di utilizzare l'imposizione fiscale alla stregua di uno strumento di regolamentazione in tema d'ambiente è sancita dall'articolo I, *section* 8, della Costituzione, che prevede il c.d. *Taxing Power* (“[i]l Congresso avrà il potere di imporre e riscuotere tasse, imposte di bollo [...] e imposte indirette”) e la c.d. *Commerce Clause* (la *Clause* 3 della previsione summenzionata, che conferisce al legislatore federale il potere di “disciplinare il commercio [...] fra i diversi Stati dell'Unione”), nonché la *Necessary and Proper Clause*, che attribuisce al legislatore federale il potere di adottare ogni legge necessaria ed opportuna affinché l'Esecutivo possa esercitare i propri poteri (*Clause* 13). La giurisprudenza della Corte suprema federale conferma la validità della *Commerce Clause* come fondamento del potere del Congresso di disciplinare

¹ L'utilizzo dell'imposizione fiscale per perseguire fini diversi dalla riscossione di risorse economiche è stato ritenuto accettabile anche dalla Corte suprema federale; v. ad es. *New York v. United States*, 505, U.S. 144, del 1992, sull'uso del fisco nella gestione dello smaltimento di rifiuti pericolosi.

² J.E. MILNE, *Environmental Taxation in the United States: The Long View*, in *Lewis & Clark Law Review*, vol. 15, n. 2, 417 ss.

attività che danno luogo ad inquinamento dell'aria o dell'acqua o ad altri pericoli per la salute e che si diffondono in più stati³.

Il potere di tassazione federale è comunque soggetto a limitazioni. Ad esempio, una tassa non può essere utilizzata in chiave sanzionatoria. Per la definizione di questo utilizzo, si fa riferimento a criteri di tipo “funzionale”: se la tassa è stata imposta come ulteriore sanzione per attività penalmente rilevanti, se presuppone consapevolezza o intenzione da parte del soggetto coinvolto, se è stata imposta per assicurare l'osservanza di un quadro regolamentare più ampio. Inoltre, l'imposta deve generare delle risorse economiche a favore dello Stato.

3. L'interazione tra livello federale e livello statale

La disciplina e l'esecuzione della normativa a tutela dell'ambiente e per la conservazione e lo sviluppo delle risorse naturali possono essere garantite a livello sia federale che statale. La disciplina federale gode di una preferenza in caso di conflitto.

Questa struttura a più livelli si ripete anche in ambito fiscale. L'Esecutivo federale può riscuotere – tra l'altro – tasse sul reddito, tasse sulle successioni ed accise. Misure simili sono previste anche a livello statale. Le imposte ambientali (in senso stretto) tendono a rientrare nella categoria delle accise.

Questa suddivisione del potere fiscale tra livello federale e livello statale/locale implica che le politiche relative all'imposizione a fini ambientali non siano uniformi nel paese. Per questo motivo, le imposte ambientali, non solo richiedono un maggior coordinamento tra le diverse autorità, ma devono anche essere considerate nel contesto complessivo della relativa normativa prevista a tutti i livelli di governo.

4. L'imposizione ambientale: il livello federale

In base alla Costituzione, la normativa federale può disciplinare solo: l'utilizzo delle vie di commercio interstatali; le azioni che possano mettere in pericolo gli strumenti del commercio interstatale ovvero gli individui ed i beni, nel contesto dello scambio interstatale; le attività che possano influire in maniera significativa sul commercio interstatale.

³ *Hodel v. Virginia Surface Mining and Reclamation Association*, 452 U.S. 264, del 1981.

Il Congresso può pronunciarsi sul commercio *intrastatale* solo se si può ragionevolmente ritenere che, nel complesso, l'attività possa influire sul commercio interstatale. Se l'attività non è di natura commerciale o economica, il legislatore federale deve dimostrare la sussistenza di un impatto economico importante sul commercio interstatale.

Queste previsioni hanno portato ad una sovrapposizione di competenze, dalle quali sono emersi conflitti giunti anche davanti alla Corte suprema federale, soprattutto in riferimento alla normativa sulla gestione del territorio: se la maggior parte della disciplina ambientale riguarda beni e procedure che si ricollegano al commercio interstatale in maniera inequivoca, sono infatti principalmente le autorità statali e locali ad essere responsabili per la gestione del territorio. La massima giurisdizione federale ha generalmente respinto le questioni di costituzionalità volte a contestare le leggi federali (quali ad esempio il *Clean Water Act* (v. *infra*) o l'*Endangered Species Act*⁴), ma ha comunque imposto al Congresso di giustificare l'azione federale in base alla *Commerce Clause*. In concreto, tali giustificazioni hanno assunto la forma di audizioni, testimonianze di periti tecnici e rilievi di fatto, al fine di garantire lavori preparatori più approfonditi che potessero fare maggiore chiarezza sul rapporto tra le stesse proposte di legge e l'attività commerciale interstatale.

Tra le leggi federali più rilevanti, in materia, può citarsi, innanzi tutto, il *Resource Conservation and Recovery Act*, del 1976⁵, che disciplina lo smaltimento dei rifiuti pericolosi. Dieci anni dopo l'adozione della legge, il Congresso ha apportato una modifica, che ha obbligato i proprietari e gli operatori delle vasche di accumulo sotterranee a riparare o impedire le fuoriuscite e che ha istituito il *Leaking Underground Storage Tank Trust Fund*, un fondo che provvede a coprire le spese di smaltimento nei casi in cui i proprietari non siano identificabili. Il *Fund* è finanziato coi proventi di un'accisa di 1 centesimo di dollaro per ciascun gallone di carburante per autoveicoli venduto negli Stati Uniti.

Il *Clean Air Act* del 1963⁶ disciplina l'inquinamento atmosferico, incidendo sulle attività commerciali e sui prodotti venduti nel commercio interstatale. La legge è stata modificata a seguito degli obblighi internazionali assunti dagli Stati Uniti nell'ambito del Protocollo di Montreal, a tutela dell'ozono. In particolare, sono stati introdotti tetti massimi alle emissioni dei clorofluorocarburi ed è stata

⁴ *Public Law* n. 93-205, del 1973. Tra le decisioni relative aventi ad oggetto la legge, si v. *Tennessee Valley Authority v. Hill, et al.*, 437 U.S. 153, del 1978.

⁵ *Public Law* n. 94-580.

⁶ *Public Law* n. 88-206.

disposta la loro eliminazione graduale entro il 2000. Inoltre, il legislatore ha adottato una previsione che impone una accisa su diverse sostanze nocive per l'ozono, variabile in base al grado di pericolosità delle singole sostanze. Successivamente, l'accisa è stata aumentata. L'accisa era stata imposta nei confronti dei produttori e degli importatori delle sostanze in questione.

L'*Oil Pollution Act* del 1990 impone in capo ai proprietari o agli operatori di stabilimenti per la conservazione del petrolio, la responsabilità per i costi del contenimento, della pulizia e dei danni derivanti dalle eventuali perdite. Nei casi in cui i soggetti in questione non siano accertabili o non provvedano al pagamento, le spese vengono sostenute dall'*Oil Spill Liability Trust Fund*, finanziato da una tassa sui barili di petrolio, sia di importazione che nazionale. È possibile rivolgersi al *Fund* per coprire anticipatamente i costi relativi al danno, in attesa del recupero dei fondi presso i soggetti responsabili.

5. Segue: il livello statale

Come accennato, gli stati possono legiferare in materia ambientale, anche di propria iniziativa⁷.

Un esempio relativamente recente in tema è quello delle leggi volte a contrastare la diffusione degli involucri di plastica non riutilizzabili (l'ordinamento federale non reca alcuna disciplina al riguardo, ma diversi stati hanno istituito divieti e/o tasse). Diversi stati prevedono una forma di prelievo relativo all'utilizzo di sostanze od oggetti inquinanti, ma la formulazione della norma che la impone viene studiata appositamente per evitare che possa venire classificata alla stregua di una tassa vera e propria, ciò al fine di non rendere necessario il conformarsi ai requisiti più stringenti normalmente applicabili all'approvazione delle previsioni fiscali⁸.

Un esempio di tassa si ha nella città di Chicago, in cui il *Checkout Bag Tax*⁹, introdotto nel 2017, prevede una tassa equivalente a 7 centesimi di dollaro per la

⁷ V., generalmente, T.M. ROBERTS, *The Constitutional Grounding for Environmental Taxation in the United States*, in R. SALASSA BOIX (a cura di), *Controversies in Constitutional Aspects of Environmental Taxation*, Avocatus, Cordoba, 2018.

⁸ Così, ad esempio, nella California, in cui la "tassa" è stata introdotta alla stregua di una "tariffa"; la contestazione a livello locale davanti alla *Court of Appeal* dello stato non è valsa a modificare la definizione.

⁹ V. il *Chicago Checkout Bag Tax, Chapter 3-50*, https://www.chicago.gov/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxPublicationsandReports/3-50ChicagoCheckoutBagTaxOrdinance.pdf.

vendita od uso di ogni sacchetto di plastica allo scopo di trasportare la merce acquistata fuori dal negozio. Nel caso della vendita al dettaglio, se il sacchetto viene venduto al consumatore, la cifra relativa alla tassa deve essere indicata separatamente sullo scontrino fiscale, e viene sostenuta dall'acquirente. Se il sacchetto viene invece ceduto al cliente a titolo gratuito, egli pagherà la tassa qualora venga indicata separatamente sullo scontrino fiscale, altrimenti sarà lo stesso esercizio commerciale a farsene carico. La tassa deve essere versata dagli esercenti, che potranno inviare l'ammontare ad un grossista oppure alle autorità esecutive competenti (*Department of Finance of the City of Chicago*). I grossisti, a loro volta, dovranno inviare le somme percepite alle autorità esecutive competenti.

Un esempio opposto è quello del Missouri, dove il *House Bill 722*, approvato nel 2015, vieta l'adozione a livello locale di normative che impediscano l'uso di sacchetti di plastica o di carta, e persino l'imposizione di tariffe o tasse per questo utilizzo. In particolare, la misura prevede che ogni commerciante e venditore ambulante coinvolti in un'attività commerciale nello stato avrà la possibilità di fornire ai clienti un sacchetto di carta o di plastica per imballare qualsiasi oggetto o bene acquistato, a condizione che l'acquisto sia delle dimensioni adatte all'uso di tali tipi di confezione. Nessuna autorità politica dello stato del Missouri potrà stabilire alcun divieto, tariffa o tassa relativa all'uso di buste di carta o di plastica per imballare qualsiasi oggetto o bene acquistato da un commerciante o da un venditore ambulante.