

Convegno
Paesaggio ed Economia
Sondrio, Sabato 22 Novembre 2008

Silvia Cipollina

Professore straordinario di Diritto Tributario Facoltà Giurisprudenza Università Statale degli Studi Pavia, Consigliere del
Ministro dell'Economia Giulio Tremonti

Fiscalità e tutela del paesaggio.

SOMMARIO: 1. Premessa.- 2. La prima fase: i primi decenni dell'era repubblicana.- 3. La seconda fase: dagli anni Settanta alla fine del Novecento.- 3.1. Il paesaggio e l'ambiente nella giurisprudenza costituzionale: pluralità nell'unità.- 3.2. I tributi ambientali.- 3.3. Imposizione fiscale e pianificazione del territorio.- 4. La terza fase: nuovo secolo, nuovi scenari nella prospettiva del principio di sussidiarietà.- 4.1. La tutela del paesaggio tra Costituzione europea e riforma della Costituzione italiana.- 4.2. L'Europa.- 4.3. Lo Stato.- 4.4. Le regioni e gli enti locali.- 4.5. La società civile.

1. Premessa.

La fiscalità ha, potenzialmente, molteplici punti di incidenza con la tutela del paesaggio, con gradi di intensità variabile.

In specie, la misura dell'intensità tende a crescere con il passaggio da forme statiche a forme dinamiche di tutela; dall'utilizzo di strumenti di salvaguardia a contenuto puramente "negativo" a *mix* di strategie che includono anche strumenti a contenuto "positivo", come le misure di incentivazione e agevolazione fiscale; dalla prospettiva "monolivello" statale alla prospettiva "multilivello", ispirata al principio di sussidiarietà e connessa all'attuazione del federalismo fiscale.

Per ricostruire le linee evolutive del rapporto tra fiscalità e tutela del paesaggio, può essere utile procedere ad una periodizzazione in tre fasi: i) la fase compresa tra l'entrata in vigore della Costituzione e l'avvio del processo di industrializzazione del Paese; ii) la fase che va dagli anni Settanta alla fine del Novecento; iii) la fase che si è aperta con l'inizio del nuovo secolo.

2. La prima fase: i primi decenni dell'era repubblicana.

La prima fase della periodizzazione proposta si collega, senza soluzione di continuità, agli anni immediatamente successivi all'unificazione italiana.

La tutela del paesaggio si concentra – con finalità di salvaguardia – su porzioni specifiche del territorio: luoghi fisici, ma anche luoghi connotati in senso storico-culturale. Non a caso, la prima legge in tema di paesaggio – la legge 16 luglio 1905, n. 411 – si occupa della conservazione della pineta di Ravenna, cioè di una "bellezza naturale" ricordata da Boccaccio nella novella di Nastagio degli Onesti e raffigurata dalla scuola di Botticelli (¹).

La successiva legge 11 giugno 1922, n. 778 – voluta dall'allora ministro della cultura Benedetto Croce – reca l'impronta crociana nella formula che identifica l'oggetto della tutela nelle "bellezze panoramiche considerate come quadri".

La logica conservativa che domina "staticamente" la legislazione dell'epoca è presente sia nelle prime leggi-provvedimento, considerate eccezionali – come quella per la pineta di Ravenna – sia nelle leggi settoriali che in seguito individuano regimi vincolistici per categorie di

¹ SCIULLO G., Territorio e paesaggio (a proposito della legge regionale della Toscana 3 gennaio 2005, n. 1), in *Aedon*, n. 2/2007, p. 1.

beni, segnando l'evoluzione della disciplina nel senso della pianificazione di settore: è il caso, ad esempio, della legge 29 giugno 1939, n. 1497 ("Protezione delle bellezze naturali"), in vigore per sessanta anni ⁽²⁾.

Gli strumenti di protezione previsti dalla legge n. 1497/1939 sono il vincolo e l'autorizzazione, come nella legge 1° giugno 1939, n. 1089 ("Tutela delle cose di interesse artistico e storico").

Con l'entrata in vigore della Costituzione, la tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico della Nazione assume a principio fondamentale dell'ordinamento (art. 9, secondo comma, Cost.).

Una collocazione "profetica", che a quell'altezza di tempo non sfugge a critica. Si sostiene, in particolare, che – pur necessaria (ma collocata altrove nel testo costituzionale), per consentire allo Stato un potere di intervento – essa, come "disposizione di dettaglio...fra le norme generalissime e lapidarie dei « Principii fondamentali » suona come una stonatura" ⁽³⁾.

L'art. 9, dunque, "costituzionalizza" la tutela del paesaggio e, "secondo una scelta operata al più alto livello dell'ordinamento, assume il detto valore come primario" ⁽⁴⁾.

Anche se la risalente identificazione del paesaggio con le sole "bellezze naturali" viene presto superata da un'accezione più ampia del termine, si osserva come nell'interpretazione della norma prevalga l'assunzione di moduli "umanistico-rinascimentali" ⁽⁵⁾.

In questa fase – una sorta di "tempo zero" per i rapporti tra fiscalità e tutela del paesaggio – la funzione di salvaguardia è dissociata dalla funzione impositiva.

3. La seconda fase: dagli anni Settanta alla fine del Novecento.

3.1. Il paesaggio e l'ambiente nell'esperienza costituzionale: pluralità nell'unità.

La transizione dell'economia italiana alla fase industriale coincide con l'avvio della fase "dinamica" della tutela del paesaggio.

Le profonde trasformazioni del territorio – indotte dall'accelerazione che la tecnologia ⁽⁶⁾ ha impresso a quella transizione cruciale dello sviluppo economico – avvengono, inizialmente, in una condizione di sostanziale anomia, cioè in una sorta di spazio vuoto di diritto. Ciò innesca, per reazione, un processo opposto, che favorisce l'emersione di un nuovo bene giuridico e, nel tempo, tende a proiettarsi verso l'ipernomia.

Negli anni Settanta, infatti, sulla trama delle norme costituzionali si annodano i fili della nuova nozione di "ambiente". "La tutela dell'ambiente come bene giuridico trova la sua fonte genetica (...) direttamente nella Costituzione" ⁽⁷⁾, attraverso il combinato disposto delle due supernorme degli artt. 2 e 3, secondo comma, delle norme "più specifiche di riconoscimento di situazioni soggettive e di promozioni di attività pubbliche" ⁽⁸⁾ degli artt. 9 e 32 e, sotto il profilo organizzatorio e procedimentale, della norma dell'art. 117 Cost.

La giurisprudenza costituzionale desume dall'interpretazione evolutiva delle norme citate – ed in specie dell'art. 9, secondo comma, Cost. – l'esistenza nel nostro ordinamento di un diritto all'ambiente come diritto della personalità, accanto al diritto al lavoro, alla salute, all'istruzione.

² PREDIERI A., voce *Paesaggio*, in *Enc. dir.*, vol. XXXI, Milano, Giuffrè, 1981, pp. 503-531, spec. p. 515.

³ BASCHIERI G. – BIANCHI D'ESPINOSA L. – GIANNATTASIO C., *La Costituzione italiana. Commento analitico*, Firenze, Casa editrice R. Nocchioli, 1949, p. 37.

⁴ Corte costituzionale, 27 giugno 1986, n. 151. Le sentenze citate sono tutte reperibili nel sito della Corte: www.cortecostituzionale.it.

⁵ MERUSI F., *Art. 9.*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, *Principi fondamentali (artt. 1-12)*, Bologna-Roma, Zanichelli-Soc. ed. del Foro it., 1975, p. 434 e ss, spec. p. 446.

⁶ Su questi aspetti, v. BERETTA S., *Analisi economica e ambiente fra limiti e mercato*, relazione presentata al convegno organizzato dall'ICEF (International Court of the Environmental Foundation) su "Economia e ambiente. Profili economici, giuridici e sociali dello sviluppo sostenibile in Italia" (Verona, 16 maggio 2008), in corso di pubblicazione nel volume degli atti del convegno.

⁷ Cassazione, sez. III civ., 19 giugno 1996, n. 5650.

⁸ PREDIERI A., voce *Paesaggio*, cit., p. 510.

Si afferma, così, una nozione di “ambiente” ampia ed inclusiva. In una delle sue formulazioni di maggiore impatto ⁽⁹⁾, essa viene definita – quasi una e trina – in relazione: i) alla tutela dei beni paesistici come beni pubblici; ii) alla difesa del suolo, dell’aria e dell’acqua; iii) alla potestà di pianificazione territoriale.

L’aspetto innovativo della nozione di “ambiente” così definita è in questa rappresentazione interrelata dei diversi elementi che la compongono: “l’ambiente è (...) un bene immateriale unitario sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e di tutela; ma tutte, nell’insieme, sono riconducibili ad unità”, determinando la qualità della vita ⁽¹⁰⁾.

In particolare, la componente-paesaggio “indica, innanzitutto, la morfologia del territorio, riguarda cioè l’ambiente nel suo aspetto visivo”, tutelato dall’art. 9, secondo comma, Cost. – senza alcuna ulteriore specificazione – perché “lo stesso aspetto del territorio, per i contenuti ambientali e culturali che contiene, (...) è di per sé un valore costituzionale” ⁽¹¹⁾.

Per tutelare questo valore primario ⁽¹²⁾ e assoluto ⁽¹³⁾, la normativa in materia abbandona la logica di preservazione di singole cose e di località di pregio estetico, tipica della legislazione precostituzionale di settore (legge n. 1497/1939), e si conforma a criteri di globalità ed integralità, che implicano “una riconsiderazione assidua dell’intero territorio nazionale alla luce e in attuazione del valore estetico-culturale” ⁽¹⁴⁾.

In ciò è sottesa anche l’idea del paesaggio come *Kulturlandschaft* ⁽¹⁵⁾, cioè l’assunzione del concetto nella dimensione che esprime la “continua interazione della natura e dell’uomo” ⁽¹⁶⁾.

Il distacco rispetto al passato è evidente anche nell’assunzione di una prospettiva di tutela che non è più concepita staticamente – cioè come “immodificabilità assoluta dei valori paesaggistici registrati in un momento dato” – ma dinamicamente, e quindi considerando le esigenze connesse allo sviluppo socio-economico del Paese ⁽¹⁷⁾.

Per questo la tutela sancita dall’art. 9, secondo comma, Cost. “è una direzione della costruzione del paesaggio, nella scelta fra i diversi interessi e le diverse possibilità di uso e di destinazione”, cioè rappresenta “pianificazione del mutamento” ⁽¹⁸⁾.

Si comprende così come – pur nell’autonomia tra le diverse componenti del bene-ambiente, che esclude effetti assorbenti dell’una sulle altre – possa crearsi un vincolo di strumentalità, che configuri l’urbanistica come uno dei mezzi più efficaci di tutela del paesaggio ⁽¹⁹⁾.

Le interrelazioni tra le parti – tra ambiente “visibile”, o forma del territorio, e ambiente “invisibile” – collegano funzionalmente la tutela del paesaggio alla tutela dell’ambiente inteso in senso lato. Ad esempio, un vincolo per la tutela idrogeologica e la protezione del bosco hanno effetti paesistici, così come un intervento di depurazione di acque inquinate che deturpino i fiumi ⁽²⁰⁾.

La giurisprudenza costituzionale riconosce “lo sforzo in atto di dare un riconoscimento specifico alla salvaguardia dell’ambiente come diritto fondamentale della persona e interesse della collettività e di creare istituti giuridici per la sua protezione” ⁽²¹⁾.

Sotto il profilo specifico della tutela del paesaggio, si segnala anche una pronuncia del Consiglio di Stato, nella quale il superamento della visione “monumentale” del bene paesaggistico viene ricostruito nei suoi punti di snodo storici, osservando che l’art. 9, secondo

⁹ Ci si riferisce alla definizione di GIANNINI M.S., *Aspetti giuridici dell’ambiente*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973, p. 23 e ss., di cui PREDIERI A., voce *Paesaggio*, cit., p. 509 sottolinea l’influenza sulla normazione statale, in particolare sulle norme del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616 e su quelle relative al Ministero dei beni culturali ed ambientali.

¹⁰ Corte costituzionale, 30 dicembre 1987, n. 641.

¹¹ Corte costituzionale, 7 novembre 2007, n. 367.

¹² Corte costituzionale, 27 giugno 1986, n. 151 e ID., 5 maggio 2006, nn. 182 e 183.

¹³ Corte costituzionale, 30 dicembre 1987, n. 641.

¹⁴ Corte costituzionale, 27 giugno 1986, n. 151, cit.

¹⁵ Cfr. AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, pp. 351-415, spec. p. 367; ID., *L’ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 8^a ed., Napoli, Jovene, 2007, p. 446.

¹⁶ PREDIERI A., voce *Paesaggio*, cit., p. 506 e ss.

¹⁷ Corte costituzionale, 1^o aprile 1985, n. 94.

¹⁸ PREDIERI A., voce *Paesaggio*, cit., p. 513.

¹⁹ IMMORDINO M., voce *Paesaggio (tutela del)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. X, Torino, Utet, 1995, p. 574.

²⁰ PREDIERI A., voce *Paesaggio*, cit., p. 511.

²¹ Corte costituzionale, 28 maggio 1987, n. 210.

comma, Cost. – di cui si sostiene, implicitamente, il valore precettivo e non solo programmatico ⁽²²⁾ – ha consentito: “la protezione non solo dei beni rientranti nel novero delle bellezze naturali e determinati in concreto in sede amministrativa nell’ambito delle categorie indicate dalla legge e originariamente di interesse pubblico (Corte cost., 29 maggio 1968, n. 56), ma anche delle aree del territorio nazionale determinate dalla legge ‘per categoria’ (Corte cost., 8 maggio 1998, ord. n. 158; 23 luglio 1997, n. 262; 3 ottobre 1990, n. 430; 20 luglio 1990, n. 344; 27 giugno 1986, n. 151)” ⁽²³⁾.

E’ in questo contesto che si profila un ruolo nuovo per la fiscalità nella tutela del paesaggio e dell’ambiente ⁽²⁴⁾.

3.2. I tributi ambientali.

“Nel mondo di Quesnay era l’uomo a doversi difendere dalla natura; anzi questa era la preoccupazione e l’attività principale della vita. Ora la situazione si è capovolta: e la difesa della natura non può essere lasciata al mercato”; perché, “per il danno che ricade sulle generazioni future, non c’è neanche un portatore di interessi che possa scendere nell’arena nel momento decisivo” ⁽²⁵⁾.

Le politiche ambientali hanno indubbiamente acquisito rilevanza nell’ambito delle politiche pubbliche, assorbendo quote crescenti del reddito nazionale, per cui si pone il problema di reperire risorse per la copertura della spesa ambientale ⁽²⁶⁾.

Ma l’utilità di imposte ambientali specifiche – soprattutto assumendo una “filosofia globale di tassazione del territorio” – va oltre, potendo esse svolgere il ruolo di “canalizzatore del risveglio di una mentalità rivolta all’interesse collettivo” ⁽²⁷⁾.

Va peraltro subito notato che il collegamento tra imposizione e tutela dell’ambiente si è sviluppato quasi esclusivamente sul piano della salubrità dell’ambiente, concentrandosi sui cosiddetti tributi ecologici.

Nonostante la nozione di ambiente come bene giuridico sia stata elaborata combinando l’interpretazione evolutiva dell’art. 9, secondo comma, con quella dell’art. 32 Cost., l’asse della tutela si è progressivamente spostato verso la componente che rappresenta la proiezione ambientale del diritto alla salute, cioè la difesa dell’aria, dell’acqua e del suolo.

La prevalenza della componente ecologica dell’ambiente oscura l’originaria matrice del paesaggio, riverberandosi anche sulla configurazione dei tributi ambientali.

E’ pur vero che l’interrelazione esistente tra le diverse componenti del bene-ambiente comporta che l’azione di tutela esercitata su una di esse possa avere effetti anche sull’altra, ma si tratta di possibili effetti indiretti.

Anzi, di effetti – per così dire – *doppiamente* indiretti.

Infatti, le politiche ambientali che perseguono obiettivi ecologici tendono ad utilizzare lo strumento fiscale in modo indiretto: il bene-ambiente non è oggetto *diretto* di tutela, come elemento costitutivo del presupposto del tributo, ma elemento estraneo alla fattispecie tributaria, essendo la connotazione “ambientale” del prelievo riferibile agli effetti extrafiscali del tributo ed ai vincoli di destinazione parziale del gettito al finanziamento della spesa ambientale ⁽²⁸⁾.

²² Cfr. CARPENTIERI P., *La tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico della Nazione nell’articolo 9 della Costituzione*, in www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/art.9.htm.

²³ Consiglio di Stato, adunanza plenaria, 14 dicembre 2001, n. 9, in *Cons. Stato*, 2001, I, p. 2585 e ss.

²⁴ La letteratura economica sulle imposte ambientali è vastissima. Si vedano, *ex multis*: GERELLI E., *Economia e tutela dell’ambiente. Possibilità e problemi di uno sviluppo “pulito”*, Bologna, Il Mulino, 1974; BARDE J.P. – GERELLI E., *Économie et politique de l’environnement*, Paris, PUF, 1977; OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Padova, Cedam, 1979; GERELLI E. – TREMONTI G. (a cura di), *Tassazione, consumo, ambiente*, Milano, Angeli, 1991; MAJOCCHI A., *Greening tax mixes in OECD countries: a preliminary assessment*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2000, I, p. 361 e ss.; ID., *Environmental taxes and border tax adjustment: an economic assessment*, *ivi*, 2002, I, p. 584 e ss.

²⁵ TREMONTI G. – VITALETTI G., *La fiera delle tasse*, Bologna, Il Mulino, 1991, p. 232.

²⁶ PERRONE CAPANO R., *L’imposizione e l’ambiente*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Annuario, Padova, Cedam, 2001, pp. 121-251, spec. p. 169.

²⁷ TREMONTI G. – VITALETTI G., *ibidem*.

²⁸ PERRONE CAPANO R., *L’imposizione e l’ambiente*, cit., pp. 166-167. Sui fini extrafiscali del tributo, v. MARTUL ORTEGA Y., *I fini extrafiscali dell’imposta*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Annuario, 2001, cit., pp. 655-687.

Secondo l' OCSE (²⁹), sono strumenti economici per la tutela dell'ambiente "tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati". Fra queste misure, variamente classificate – tariffe, sussidi, depositi cauzionali, penalità, permessi negoziabili – figurano anche i tributi, dei quali si ipotizza un ruolo di "internalizzazione" delle "esternalità" ambientali.

In specie, i tributi ambientali includono i costi della rimozione dell'inquinamento nei prezzi dei prodotti inquinanti, agendo principalmente nella forma di imposte sulla fabbricazione o sui consumi.

Il principio "chi inquina paga" – elaborato dall'OCSE e dalla CEE (³⁰) – viene, dunque, attuato attraverso un uso extrafiscale del tributo: l'obiettivo della tutela dell'ambiente si configura come fine politico-sociale del tributo, restando esterno al suo presupposto (³¹).

E' il caso, ad esempio, dell'imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x) e della cosiddetta *carbon tax*, introdotte in Italia, rispettivamente, dall'art. 17, commi 29-33, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall'art. 8 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

Nel settore della tassazione dei rifiuti, altre forme di prelievo applicano il principio "chi inquina paga": la TARSU (artt. 58 ss. del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 597); la TIA, cioè la tariffa che sostituisce la TARSU (³²); il tributo ambientale delle province, che è una sorta di addizionale alla TARSU/TIA per un massimo del 5 per cento (art. 19 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504); il tributo regionale per il conferimento dei rifiuti in discarica (art. 3, commi 24 e ss., della legge 28 dicembre 1995, n. 549) .

Fra gli altri strumenti fiscali/parafiscali che possono avere un impatto positivo sull'ambiente si possono poi segnalare 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. Per esempio, l'imposta (regionale) sulle concessioni statali, che si applica alle concessioni di miniere, di piccole derivazioni di acque pubbliche ecc., insieme al canone di concessione.

In uno studio promosso dalla Commissione europea, si chiarisce che "una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile è un'unità fisica (o un suo sostitutivo o derivato) di qualcosa di cui si abbia la prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato" (³³).

Infatti, fra gli indicatori che la Commissione ritiene utilizzabili per identificare un tributo come "ambientale" – l'imponibile, l'azione incentivante, lo scopo dichiarato dal legislatore – solo l'imponibile può essere considerato efficace, perché l'azione incentivante e lo scopo dichiarato sono elementi esteriori, il cui impatto varia in base alle aspettative e ai giudizi della collettività.

Esula dalle finalità di queste note l'inventario completo dei tributi "con funzione ambientale", come parte della dottrina preferisce definirli (³⁴), riservando la denominazione di "tributi ambientali" in senso tecnico ai tributi che incorporino l'ambiente all'interno del proprio presupposto, cioè come bene protetto in modo diretto.

A prescindere dalle considerazioni terminologiche, qui va notato come in Italia, attualmente, manchino tributi corrispondenti ai *Naturschutzausgleichabgaben* ed ai *Waldabgaben*, cioè ai tributi di perequazione per la tutela delle bellezze naturali e dei boschi,

²⁹ OCDE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989. Cfr. MINISTERO DELL'AMBIENTE, *Spesa pubblica ambientale e incentivi economici*, in *Relazione sullo stato dell'ambiente*, Roma, 1997.

³⁰ Il principio per cui devono imputarsi all'inquinatore i costi dell'inquinamento è stato enunciato per la prima volta nella Raccomandazione OCSE C (72) 128 del 26 maggio 1972 e successivamente nel Programma d'azione delle Comunità Europee per la protezione dell'ambiente, approvato dal Consiglio il 22 novembre 1973. Cfr. OCDE, *Le principe pollueur-payeur*, Paris, 1975. V. OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, cit., p. 16 e ss. Nella dottrina più recente, v. SELICATO P., *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1157-1170.

³¹ GALLO F. – MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 115-148, spec. p. 116-117. Sui rapporti tra imposizione ambientale e principio costituzionale di capacità contributiva, v. anche GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2007, pp. 95-96.

³² La trasformazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani in tariffa è stata operata dall'art. 49 del D. Lgs. 15 febbraio 1997, n. 22, su cui v. URICCHIO A., voce *Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XV, Torino, Utet, 1998, p. 339 e ss.

³³ ATW RESEARCH, *Statistic on Environmental Taxes, commissioned by European Commission*, Bruxelles, 1996.

³⁴ GALLO F. – MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 121.

introdotti in alcuni *Länder* tedeschi sulla base del § 8, *Bundesnaturschutzgesetz* (BNatSchG). Il presupposto di questi tributi è “un intervento sulla natura e sul paesaggio” (“*Eingriffen in die Natur und Landschaft*”, ad esempio § 12, *Niedersächsische Naturschutzgesetz* – NdsNatSchG, cioè la legge sulla protezione della natura della Bassa Sassonia): il prelievo fiscale compensa il danneggiamento del bene protetto ⁽³⁵⁾.

La giurisprudenza costituzionale – secondo cui “il bene ambiente deve essere considerato come un bene unitario costituito da tutte le risorse naturali e culturali che possono essere soggette ad esaurimento e che necessitano, dunque, di cura e protezione” ⁽³⁶⁾ – al presente non ha sufficiente riscontro nella legislazione fiscale, che appare carente sotto il profilo della tutela del paesaggio.

3.3. Imposizione fiscale e pianificazione del territorio.

La fase storica che inizia con gli anni Settanta è anche caratterizzata dall'utilizzo in associazione di strumenti di pianificazione delle trasformazioni territoriali e di strumenti fiscali.

Vengono, cioè, introdotte forme di prelievo collegate ad attività di “trasformazione territoriale”, intese nell'ampia accezione di attività modificative della fisionomia dell'ambiente e del paesaggio ⁽³⁷⁾.

Ne sono un esempio i contributi di urbanizzazione, previsti dall'art. 3 della legge 22 gennaio 1977, n. 10.

L'art. 1 della legge citata stabilisce, infatti, che: “ogni attività comportante trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio comunale partecipa agli oneri ad essa relativi e l'esecuzione delle opere è subordinata a concessione da parte del Sindaco”.

La corresponsione del contributo, connesso alla concessione e “commisurato all'incidenza delle spese di urbanizzazione nonché al costo di costruzione” (art. 3), costituisce un'ipotesi di “fiscaltà urbanistica”, collegata alla programmazione dell'insediamento umano sul territorio ⁽³⁸⁾.

Pur essendo riconducibili alla categoria tradizionale dei “contributi speciali” – cioè dei tributi dovuti “da chi ritrae un vantaggio specifico, individuale e individuabile, dall'esplicazione di un'attività pubblica” destinata alla collettività ⁽³⁹⁾ – i contributi di urbanizzazione vengono considerati, più genericamente, entrate tributarie con vincolo di scopo ⁽⁴⁰⁾.

Su questo punto occorre formulare qualche ulteriore osservazione.

La logica della normativa in esame è che “qualunque trasformazione del territorio muta il paesaggio; quindi, ogni trasformazione del territorio deve essere oggetto di tutela, cioè di intervento di controllo, di direzione e, nella scelta voluta dal legislatore della l. n. 10 del 1977, della riserva di decisione di trasformazione” ⁽⁴¹⁾.

Perciò, gli oneri di urbanizzazione, in origine, sono stati probabilmente intesi “come una specie di tassa ambientale sul consumo di terra” ⁽⁴²⁾. Tuttavia, l'entrata tributaria è stata successivamente svincolata dal proprio scopo originario, perché i Comuni possono utilizzare ¾ del gettito dei contributi di urbanizzazione per finanziare spese correnti di vario tipo.

Ne consegue un paradossale capovolgimento di prospettiva: da strumenti fiscali a sostegno del “governo del mutamento” territoriale, i contributi di urbanizzazione si trasformano in un possibile incentivo alla mercificazione del territorio, al fine di reperire risorse spendibili senza vincolo di scopo.

³⁵ Cfr. GLERIA L., *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, pp. 598-660, spec. p. 625.

³⁶ Corte costituzionale, 28 maggio 1987, n. 210.

³⁷ MISCALI M., *Imposizione tributaria e territorio*, Padova, Cedam, 1985, p. 96.

³⁸ Per approfondimenti, v. MAGNANI I., *Aspetti economici e finanziari dei contributi organizzativi (Legge 28 gennaio 1977, n. 10)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, pp. 337-353.

³⁹ Così INGROSSO M., voce *Contributi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. IV, Torino, Utet, 1989, pp. 112-121, spec. p. 117, che annovera espressamente i contributi di urbanizzazione fra i contributi in senso tipico.

⁴⁰ MISCALI M., *Imposizione tributaria e territorio*, cit., p. 151, nt. 8.

⁴¹ PREDIERI A., *La l. 28 gennaio 1977, n. 10 sulla edificabilità dei suoli*, Milano, Giuffrè, 1977, p. 88 e ss. e 94-96.

⁴² OSCULATI F., *La bozza Calderoli. Federalismo delle regole. Federalismo delle scelte*, Relazione al convegno nazionale su “Il punto sul federalismo fiscale”, Padova, 22 settembre 2008, p. 13 del dattiloscritto.

Come si legge in un accorato appello di Italia Nostra: "E' inconcepibile che alla nuova urbanizzazione si ricorra come a fonte ordinaria di entrata, messo a profitto il bene-territorio ridotto a merce di consumo" ⁽⁴³⁾.

Attualmente, anche la fiscalità urbanistica non costituisce, dunque, un fattore efficiente di tutela del paesaggio.

4. La terza fase: nuovo secolo, nuovi scenari nella prospettiva del principio di sussidiarietà.

4.1. La tutela del paesaggio tra Costituzione europea e riforma della Costituzione italiana.

All'inizio del nuovo secolo, la fiscalità a tutela del paesaggio è sostanzialmente poco più di una pagina bianca.

Vanno, tuttavia, registrate alcune fondamentali transizioni costituzionali, che potrebbero determinare una significativa inversione di tendenza.

Iniziando dalla Costituzione "esterna", si può notare l'evoluzione che, fra il Trattato di Roma (1957) e il Trattato di Nizza (2001) ⁽⁴⁴⁾, ha portato – attraverso le tappe intermedie dell'Atto unico europeo (1986), del Trattato di Maastricht (1992) e del Trattato di Amsterdam (1997) – all'affermazione del principio ambientalista: la politica comunitaria in materia ambientale "mira ad un elevato livello di tutela, tenendo conto delle diversità delle situazioni nelle varie regioni della Comunità" ed "è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio 'chi inquina paga'" (art. 174, par. 2, del Trattato CE).

In specie, dopo il Trattato di Amsterdam la tutela dell'ambiente, correlandosi all'obiettivo dello sviluppo sostenibile, è divenuta un valore "trasversale", capace di influenzare tutte le politiche comunitarie.

In questa prospettiva, la tutela del paesaggio è una delle azioni che contribuiscono alla protezione delle risorse naturali e della biodiversità.

Nell'ambito della Costituzione "interna", la riforma del Titolo V, attuata con la legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, ha introdotto un principio di distribuzione delle competenze legislative: il nuovo art. 117, secondo comma, lett. s), ha affermato la competenza legislativa esclusiva dello Stato riguardo alla "tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, collocando fra le materie di legislazione concorrente "la valorizzazione dei beni culturali e ambientali" (terzo comma).

Per la prima volta la parola "ambiente" ricorre nel testo della Costituzione, ma la "costituzionalizzazione" della tutela dell'ambiente – come si è già osservato – è un fatto compiuto, essendo stata sviluppata nei decenni precedenti dalla giurisprudenza costituzionale, con l'interpretazione evolutiva degli artt. 9 e 32 Cost.

A seguito della riforma del Titolo V della Costituzione ⁽⁴⁵⁾, la Corte costituzionale è tornata ad esprimersi sulla nozione giuridica di tutela dell'ambiente, stabilendo che la tutela dell'ambiente non può essere ritenuta una singola "materia", ma deve essere considerata un valore "trasversale", costituzionalmente protetto, in funzione del quale lo Stato può dettare standard di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale ⁽⁴⁶⁾.

Ma è soprattutto dall'attuazione dell'art. 119 Cost. – cioè dalla riforma della fiscalità in senso "federalista" – che potranno emergere scenari nuovi per la tutela del paesaggio.

Occorre, tuttavia, fare una premessa.

Le politiche fiscali a tutela dell'ambiente (e del paesaggio) possono tradursi: i) nell'imposizione di tributi con funzione disincentivante/redistributrice o con funzione di

⁴³ ITALIA NOSTRA, *Nel sessantesimo anno della Costituzione, Italia Nostra chiede che sia adempiuto il precetto dell'art. 9*, in www.italianostra.org/notizie/documenti/art9.html.

⁴⁴ Il Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007 dai capi di Stato e di Governo dei 27 Stati membri dell'Unione europea, dopo un anno è stato ratificato da 24 Stati.

⁴⁵ Sul nuovo art. 117 Cost. v., ad esempio, CIVITARESE MATTEUCCI S., *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Aedon*, n. 1/2002; CARPENTIERI P., *La nozione giuridica di paesaggio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2004, p. 413 e ss.

⁴⁶ Corte costituzionale, 26 luglio 2002, n. 407 e ID., 20 dicembre 2002, n. 536.

reperimento di risorse a destinazione specifica e vincolata; ii) nelle misure di agevolazione fiscale.

Nel primo caso, si può porre un problema di sostenibilità *politica*, perché l'introduzione di nuove forme di prelievo determina un aumento della pressione fiscale, già molto elevata in sistemi fiscali come quello italiano.

Per superare questo ostacolo, occorrerebbe andare oltre le disposizioni erratiche e frammentarie che hanno caratterizzato l'imposizione ambientale fino ad oggi, adottando una diversa "filosofia di sistema", improntata al principio ambientalista: ciò consentirebbe di cercare nuovi equilibri fiscali complessivi, combinando interventi aggiuntivi (dei tributi con funzione ambientale) e interventi riduttivi (di altri tributi esistenti) per evitare stratificazioni di prelievo insostenibili.

Nel secondo caso, si può porre invece un problema di sostenibilità *di bilancio*, perché le misure di agevolazione fiscale incontrano il favore dell'opinione pubblica, ma riducono le entrate dell'ente impositore.

In generale, la politica fiscale può essere un fattore adiuvante delle politiche pubbliche a tutela del paesaggio, ferma restando, però, la centralità strategica del governo razionale ed efficiente del territorio.

Premesse queste considerazioni, che attengono alla fattibilità concreta delle ipotesi teoriche, si può abbozzare una sorta di agenda fiscale per la tutela del paesaggio, distinguendo i possibili livelli di intervento alla luce del principio di sussidiarietà.

4.2. L'Europa.

Il passaggio al nuovo secolo è segnato – sotto il profilo della tutela dei beni paesaggistici di matrice comunitaria – dalla Convenzione europea sul paesaggio, firmata a Roma il 20 ottobre 2000 e ratificata dall'Italia con la legge 9 gennaio 2006, n. 14.

La Convenzione – chiarito nel Preambolo che "il paesaggio concorre all'elaborazione delle culture locali e rappresenta una componente fondamentale del patrimonio culturale e naturale dell'Europa, contribuendo così al benessere e alla soddisfazione degli esseri umani e al consolidamento dell'identità europea" – disegna il proprio perimetro applicativo su una nozione estremamente ampia di "paesaggi" (al plurale): una nozione che pone accanto ai "paesaggi eccezionali", i paesaggi della vita quotidiana e i paesaggi degradati (art.2).

I paesaggi sono oggetto – diretto o indiretto – delle politiche comunitarie sotto diversi profili.

Nello Schema di Sviluppo dello Spazio Europeo (SSSE) ⁽⁴⁷⁾, all'interno dell'asse prioritario dedicato alla gestione prudente del patrimonio naturale e culturale, sono indicate alcune opzioni politiche per il territorio europeo, fra le quali: la conservazione e la gestione creativa di paesaggi di interesse culturale e storico, estetico ed ecologico; la valorizzazione di paesaggi culturali nel quadro di strategie integrate di sviluppo territoriale; il migliore coordinamento delle misure di sviluppo con incidenza sul paesaggio; il recupero creativo di paesaggi degradati da varie attività umane, incluse le misure di ricoltivazione ecc.

Inoltre, i Programmi di sviluppo rurale per il periodo 2007-2013 ⁽⁴⁸⁾ contengono misure per la conservazione del paesaggio, in specie attraverso aiuti agli agricoltori che mantengono o inseriscono nei campi i terrazzamenti naturali, i muretti e le siepi divisorie tradizionali, le varietà di piante coltivabili tipiche ecc.; o anche attraverso investimenti diretti al restauro e alla riqualificazione del patrimonio culturale (le caratteristiche culturali dei villaggi, il paesaggio rurale ecc.).

Accanto a queste "azioni" positive, va menzionata – sul piano più strettamente fiscale – una "non-azione" comunitaria. Ci si riferisce al fatto che, per favorire l'attuazione delle politiche ambientali nell'ambito degli ordinamenti degli Stati membri, la disciplina comunitaria sugli aiuti

⁴⁷ Schema di Sviluppo dello Spazio Europeo (Ssse), *Verso uno sviluppo territoriale equilibrato e durevole del territorio dell'Unione europea*, approvato dal Consiglio informale dei Ministri responsabili della gestione del territorio a Potsdam, maggio 1999.

⁴⁸ Regolamento (CE) n. 1698/2005 del Consiglio, del 20 settembre 2005, sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR).

di Stato è stata resa tendenzialmente recessiva rispetto agli aiuti fiscali concessi dai sistemi nazionali per finalità di tutela dell'ambiente (⁴⁹).

4.3. Lo Stato.

Nei primi anni del nuovo secolo, in Italia si registrano due importanti tappe legislative per la tutela del paesaggio: la prima è costituita dall'entrata in vigore del Codice dei beni culturali e del paesaggio (d. lgs. n. 42/2004), che è stato influenzato dalla Convenzione europea, all'epoca firmata, ma non ancora ratificata dall'Italia; la seconda coincide, appunto, con la ratifica della Convenzione europea, avvenuta, come già notato, con la legge n. 14/2006.

Se il Codice appronta una tutela specifica per i beni paesaggistici, che rientrano, con i beni culturali, nella categoria del "patrimonio culturale" della Nazione – e quindi si identificano con i "paesaggi eccezionali" di cui parla la Convenzione europea – la normativa di matrice comunitaria estende l'ambito della tutela oltre l'orizzonte della bellezza, arrivando ad includere l'esatto opposto: tutele differenziate non si negano ai "paesaggi quotidiani" e ai "paesaggi degradati", che non evocano suggestioni umanistico-rinascimentali, ma sono cruciali per la qualità della vita della popolazione.

Per questi ultimi sono necessari interventi di riqualificazione o di ripristino dell'originario stato dei luoghi.

Qui la leva fiscale può essere efficace, ad esempio per agevolare interventi di recupero di zone dismesse, la manutenzione/ristrutturazione degli edifici per il mantenimento del decoro urbano delle città ecc.

A questo riguardo, si può transitoriamente notare come le agevolazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie, introdotte dalla fine degli anni Settanta (⁵⁰) – comprese quelle attualmente in vigore (⁵¹) – lambiscano soltanto il problema dei paesaggi urbani quotidiani o degradati, essendo rivolte, in via principale, ad una pluralità di fini ulteriori e diversi rispetto alla tutela dell'ambiente: dal risanamento conservativo degli edifici all'incremento della sicurezza domestica. Ne consegue che queste agevolazioni si configurano soprattutto come incentivi macroeconomici ad un settore – quello dell'edilizia – che, per la vastità del proprio indotto, si ritiene possa esercitare un effetto trainante sull'economia.

Accanto alla fiscalità ambientale già esistente e suscettibile di ulteriori sviluppi futuri – sul duplice versante dell'introduzione di tributi con funzione ambientale o ambientali in senso stretto e di misure di agevolazione fiscale – va segnalato, a livello statale, un nuovo punto di incidenza con la tutela del paesaggio.

Nel sistema tributario "federalista", lo Stato è titolare della funzione di perequazione fiscale.

Il d.d.l. delega per l'attuazione dell'art. 119 Cost. (AS 1117), attualmente all'esame del Parlamento, prevede per le Regioni e gli enti locali il graduale passaggio dall'attuale sistema di finanza derivata ad un'effettiva autonomia di entrata e di spesa. A questo scopo, l'art. 2, secondo comma, lett. b), del d.d.l. delega indica, fra i principi e criteri direttivi, la "attribuzione di risorse autonome alle regioni e agli enti locali, in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'art. 118 Cost."

Parallelamente, per tutti i livelli istituzionali, l'attuale criterio del finanziamento della spesa storica, potendo consentire sprechi ed inefficienze, verrà sostituito dal criterio del finanziamento dei costi standard, cioè dei costi corrispondenti in media ad una buona amministrazione (art. 2, secondo comma, lett. c)).

⁴⁹ Commissione Europea, Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico, Com(97) def del 26 marzo 1997. Cfr. SELICATO P., La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario, in Riv. dir. trib. internaz., 2004, pp. 257-304, spec. p. 278-279.

⁵⁰ Cfr. l'art. 59 della legge 5 agosto 1978, n. 457, che prevedeva l'assoggettamento all'Iva con l'aliquota del 6 per cento (in alcuni casi ulteriormente ridotta al 3 per cento) delle prestazioni dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto gli interventi edilizi definiti dall'art. 31 della stessa legge.

⁵¹ L'art. 1, commi 17-19, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008) ha previsto la proroga triennale, dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010: i) della detrazione dall'Irpef del 36% delle spese sostenute per il recupero dei fabbricati abitativi, nei limiti di 48.000 euro per unità abitativa; ii) dell'applicazione dell'Iva agevolata al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sui fabbricati abitativi.

Nella Relazione illustrativa del d.d.l. delega si chiarisce che: “In questo quadro si sviluppa l’importante disegno di perequazione che traduce l’inderogabile principio costituzionale di solidarietà coniugandolo con l’altrettanto significativo principio costituzionale di buona amministrazione”.

Nei decreti legislativi che il Governo dovrà adottare, entro ventiquattro mesi dall’approvazione della legge-delega (art. 2, primo comma), sarà disciplinata la ripartizione dei fondi perequativi per gli enti locali. I fondi previsti, uno a favore delle province e uno a favore dei comuni, saranno istituiti nel bilancio delle regioni ed alimentati da un fondo perequativo dello Stato con indicazione separata degli stanziamenti per le diverse tipologie di enti.

La ripartizione, relativa ai compiti svolti, deve avvenire in base a: “1) un indicatore di fabbisogno finanziario calcolato come differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente al netto degli interessi e il valore standardizzato del gettito dei tributi ed entrate proprie a carattere generale; 2) indicatori di fabbisogno di infrastrutture, in coerenza con la programmazione regionale di settore, per il finanziamento della spesa in conto capitale (..)”(art. 11, primo comma, lett. c)).

In particolare, “la spesa corrente standardizzata è computata sulla base di una quota uniforme per abitante, corretta per tenere conto della diversità della spesa in relazione all’ampiezza demografica, *alle caratteristiche territoriali, con particolare riferimento alla presenza di zone montane, alle caratteristiche demografiche, sociali e produttive dei diversi enti*” (art. 11, primo comma, lett. d)).

In altri termini, la legislazione di attuazione traduce la differenza territoriale, la specificità dei luoghi, in deviazione dalla spesa standard.

Nel caso delle zone montane, che la norma considera espressamente ai fini della correzione dello standard, l’incidenza della morfologia del territorio sui livelli della spesa è evidente: popolazione scarsa, piccole dimensioni urbane – e conseguente assenza di economie di scala –, condizioni climatiche ecc. hanno un impatto rilevante sui costi di produzione dei servizi pubblici, specialmente di quelli a rete. Il riequilibrio perequativo ha un effetto positivo indiretto, perché contrasta lo spopolamento della montagna, che causerebbe degrado ambientale.

Nel sistema federale svizzero, la legislazione federale è stata recentemente modificata, inserendo come nuovi criteri di perequazione: i) gli “oneri di altitudine”, relativi ai maggiori costi del servizio invernale, di manutenzione delle infrastrutture ecc.; ii) gli “oneri di declivio”, relativi ai maggiori costi di economia forestale e di opere idriche, per interventi antivalanga ecc.; iii) gli “oneri dell’insediamento ridotto”, relativi ai maggiori costi di infrastruttura (strade, acqua, energia), per la scuola, per la sanità o per i trasporti pubblici.

Più precisamente, la legge federale sulla perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri (LPFC) del 3 ottobre 2003 ha introdotto tra i criteri di perequazione quello diretto a: “*compensare gli oneri finanziari eccessivi dei Cantoni dovuti alle loro condizioni geotopografiche o sociodemografiche*” (art. 2, lett. e)) ⁽⁵²⁾.

Rispetto ai criteri di riequilibrio attualmente applicati nel sistema dei trasferimenti erariali agli enti locali, la maggiore flessibilità del sistema fiscale “federalista” può consentire una maggiore valorizzazione delle peculiarità del territorio, favorendo l’adozione di parametri simili a quelli presenti, ad esempio, nell’ordinamento federale svizzero.

4.4. Le regioni e gli enti locali.

Per completare l’analisi del “disegno di perequazione” del d.d.l. delega – sotto il profilo, che qui interessa, della correzione degli standard in ragione di oggettive condizioni geotopografiche e/o sociodemografiche – va notato che è prevista la possibilità per le regioni di rimodulare i parametri per il riparto delle risorse assegnate dallo Stato, a titolo di fondo perequativo, ai comuni e alle province inclusi nel territorio regionale (art. 11, primo comma, lett. f)).

⁵² L’art. 7 della legge federale 3 ottobre 2003, citata, così dispone: “1. La Confederazione accorda una perequazione ai Cantoni gravati eccessivamente a causa della loro situazione geotopografica. 2. Sono indici di un aggravio elevato in particolare: a) percentuali superiori alla media di insediamenti e di superfici produttive situati ad alta quota; b) strutture d’insediamento disperse e bassa densità demografica”.

In particolare, il principio di delega relativo a questo punto subordina all'esistenza di "accordi sanciti in sede di Conferenza unificata, e previa intesa con gli enti locali", la possibilità per le regioni di "procedere a proprie valutazioni della spesa corrente standardizzata". Se sussistono, rispettivamente, l'accordo e l'intesa, il riparto viene effettuato in base ai parametri "rimodulati".

L'inserimento della regione nel procedimento di determinazione della "spesa corrente standardizzata" avviene, comunque, applicando i criteri fissati nell'art. 11, primo comma, lett. d), cioè "sulla base di una quota uniforme per abitante, corretta per tenere conto della diversità della spesa in relazione all'ampiezza demografica, *alle caratteristiche territoriali, con particolare riferimento alla presenza di zone montane, alle caratteristiche demografiche, sociali e produttive dei diversi enti*".

Ciò significa che, se ricorrono le condizioni stabilite dalla legge-delega, in ambito regionale sarà possibile attribuire alle differenze territoriali un peso maggiore di quello in precedenza stabilito dalla valutazione statale.

In generale, il federalismo introduce un fattore di flessibilità, che consente a ciascuna regione di dedicare alla tutela dell'ambiente e del paesaggio le risorse ritenute opportune, integrando gli interventi statali.

Un altro aspetto rilevante della riforma in atto è costituito dalla fiscalità di vantaggio delle regioni.

L'art. 5 del d.d.l. stabilisce, infatti, che le regioni possono, con propria legge, "disporre esenzioni, detrazioni, deduzioni e introdurre speciali agevolazioni", con riguardo ad una "parte rilevante" dei tributi regionali, ed in specie: i) i tributi propri derivati, cioè i tributi, "istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; ii) le aliquote riservate alle regioni a valere sulle basi imponibili dei tributi erariali".

Sono ipotizzabili, dunque, sia agevolazioni ed incentivi fiscali collegati alla tutela del paesaggio (e dell'ambiente) su questo segmento di tributi, sia "tributi propri" a vocazione ambientale, istituiti dalle regioni con proprie leggi. Per questi ultimi, è tuttavia esclusa la possibilità di scegliere presupposti impositivi sui quali sia già applicato il prelievo statale.

Per i comuni, sprovvisti di potestà legislativa, i decreti legislativi di prossima adozione stabiliranno la disciplina di "un tributo proprio che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di applicarlo in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana" (art. 10, primo comma, lett. d)). Oltre allo Stato, anche le regioni "nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possono istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle Città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali" (art. 10, primo comma, lett. g)).

Il tributo di scopo è previsto anche per le province (art. 10, primo comma, lett. e)).

Un esempio di tributo collegato ai flussi turistici, nella prospettiva della tutela del paesaggio e dell'ambiente, è l'imposta (o tassa) di soggiorno, come quella istituita dall'art. 5 della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2: un'imposta che i comuni inclusi nel territorio regionale possono applicare nel proprio territorio, destinandone il gettito "ad interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione della risorsa ambientale".

Poiché sono assoggettati all'imposta solo i non residenti nel territorio della regione, è stata sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 della legge reg. n. 2/2007 in relazione all'art. 3 Cost. Ma la Corte costituzionale ha respinto le censure di illegittimità, osservando che i non residenti "proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici regionali e locali, sia del *patrimonio culturale e ambientale* sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi e alla *tutela* dei secondi a mezzo dei tributi" ⁽⁵³⁾.

In attesa della piena attuazione del federalismo fiscale, i comuni possono già istituire – con proprio regolamento – l'imposta di scopo, introdotta dall'art. 1, commi 145-151, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per alcune finalità tipizzate nel comma 149, fra le quali: "(...) c) opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi; d) opere di sistemazione di aree destinate a parchi e giardini; (...) g) opere di conservazione di beni artistici o architettonici; (...)".

L'imposta ha una destinazione vincolata del gettito alla realizzazione dell'opera scelta.

⁵³ Corte costituzionale, sentenza 15 aprile 2008, n. 102. Corsivi aggiunti. Cfr. FICARI V., Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale, in Rass. trib., 2008, pp. 963-977, spec. p. 969.

4.5. La società civile.

Vista attraverso il prisma del principio di sussidiarietà, la tutela del paesaggio e dell'ambiente include anche l'azione della società civile.

Sotto questo profilo – nel quadro della fiscalità esistente – va notato che l'art. 15, primo comma, lett. *i-bis*) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi) (⁵⁴) prevede la detraibilità dall'imposta lorda del 19 per cento delle erogazioni liberali alle Onlus, stabilendo un plafond per la detrazione. L'art. 10, primo comma, lett. *a*), del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 comprende fra le attività delle Onlus la "tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente".

In una dimensione prospettica, può essere segnalata la proposta di legge relativa alla destinazione di una quota del 5 per mille dell'Irpef al finanziamento di attività e di interventi di tutela ambientale (⁵⁵).

L'ambiente – ed il paesaggio come "ambiente visibile" – ha un valore che è allo stesso tempo universale e particolare: è di tutti ed è "tuo".

Modellato sul 5 per mille per il volontariato e la ricerca (⁵⁶), che si è rivelato un utile strumento di democrazia fiscale, un nuovo 5 per mille "ambientale" potrebbe far entrare la tutela dell'ambiente nel circuito della solidarietà sociale (art. 2 Cost.) e della responsabilità civile.

⁵⁴ Lettera aggiunta dall'art. 13, primo comma, lett. *a*), del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ed applicata a decorrere dal 1° gennaio 1998.

⁵⁵ P.D.L. 19 luglio 2007, AC 2924, XV legislatura.

⁵⁶ Il 5 per mille per il volontariato e la ricerca è stato introdotto dall'art. 1, commi 337, 339 e 340, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria per il 2006), su cui sia consentito il rinvio a CIPOLLINA S., *La Corte costituzionale ed il 5 per mille per il volontariato e la ricerca*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, pp. 84-91.