



*Universitat
Abat Oliba CEU*

La tassazione ambientale in Spagna¹

José A. Rozas Valdés
Catedrático de la Universitat Abat Oliba CEU
rozas@uao.es
Barcelona, 13 de enero de 2010

¹ Este trabajo nace de mi participación en un Congreso internacional celebrado en la Università di Padova en marzo de 2009. Debo agradecer al Prof. Antonini y a la Dra. Gosetti su amable invitación al mismo así como, a esta última, su impagable y generosa ayuda en la corrección lingüística del original.



PIANO ESPOSITIVO

L'eposizione di quále sia il mappa della tassazione ambientale in Spagna requerisce per il lettore italiano una breve aprossimazione alla struttura del nostro sistema tributario e di quale è stata la sua evoluzione negli ultimi trenta anni (epigrafe 1).

Una volta capito il sistema dei tre livelli di potere che coindivono le potestà d'imposizione e quella della pubblica spesa in Spagna la cosa piú agevole e comenziare l'analisi per quelle iniziative che ha portato avanti lo Stato (epigrafe 2), continuare per quelle delle "Autonomias" (epigrafe 3) e finire per alcune delle iniziative locali (epigrafe 4). Tutte queste iniziative non rispondono a un modello sistemático di riforma fiscale ecológica -come quella tedesca dal 1999, collegata ad una disminuzione della tassazione del lavoro e del capitale²- ma costituisce una somma importante sia di riforme delle imposte classici sia della creazione di nuove imposte ambientale.

Fatto il percorso de quello che c'è si lascia per la fine il confronto di tutte queste iniziative con la nostra Costituzione a traverso delle decisione dalla Corte Costituzionale per quanto riguarda ai limiti della potestà d'imposizione delle "Autonomías" e alla regolarità della tassazione ambientale in conessione con i principii costituzionale riguardante ai tributi, al principio di capacità contributiva in particolare.

1. L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA TRIBUTARIO SPAGNOLO³

Non è che la evoluzione política della Spagna negli ultimi 30 anni sia stata cosa di poco. Alla fine dal 1975 la Spagna era uno stato unitario, non democrático e che non apparteneva alle istituzione comunitarie europee.

Alla data odierna Spagna forma parte dalla UE, se rege per una Costituzione democrática, come monarchia parlamentaria, e ce ne ha come forma d'organizzazione territorial dal governo quella d'un paese federale. Facendo un gioco di parole se potrebbe dire che ci siamo da fronte a una "federaunione confederata". Voglio dire, non è che sia un paese proprio federale -strictu senso- dal momento che non c'è una partecipazione equilibrata delle parte nel governo dal tutto; non c'è una camara di rappresentazione territoriale nel senso stretto; e non c'è un riparto delle potestà uniforme tra tutte. Se facio riferimento a la confederazione è perche non mancano -basicamente nei Paesi Baschi e nella Catalogna- delle forze polítiche che concepiscono

² Cfr. RODI, M. "Ecological Tax Reform in Germany", en *Bulletin for fiscal Documentation*, vol. 54, 2000, núm. 8-9, pp. 486-494.

³ Su questo punto *vid.* P. PISTONE e J.A. ROZAS, "Federalismo fiscale: l'esperienza spagnola", en *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, a cura di FAUSTO, D. e PICA, F., Il Mulino, 2000, pp. 389-488. Anche, piú recentemente, J.A. ROZAS, "La financiación de las Comunidades Autónomas y los nuevos estatutos", en *Esperienze di regionalismo differenziato, il caso italiano e quello spagnolo a confronto*, a cura di MASTROMARINO, A. e CASTELLÀ, J.M., Giuffrè Editore, Milano, 2009, pp. 199-244.



l'unione come un fatto coiunturale e posteriore alla propria esistenza d'altre comunità politiche che cercano un riconoscimento come Stati moderni.

È per questo che il modello costituzionale ci sia lontano della stabilità. Ci troviamo con delle dinamiche divergenti che sempre vanno avanti nella stessa direzione –il decentramento dei poteri pubblici- ma con obiettivi diversi. Mentre certa periferia cerca di indebolire via via lo Stato per farlo così vulnerabile che si renda possibile la segregazione, il resto accetta il decentramento –e prende vantaggio di quello che significa- come l'único modo di conservare l'unione.

Da questa tensione, mano a mano, è stato costruito uno Stato –così detto delle "Autonomias"- nel quale, per quanto riguarda alla finanza pública, nel anno 2005 il 22% della spesa veniva gestito dallo Stato, il 29% dalla Assicurazione Sociale (oggi per oggi statale, ma col suo erario, finanziamento e amministrazione differenziata), il 36% dalle "Autonomias" ed il 13% degli enti locali, municipi e province in essenza.

Tra le "Autonomias" ci sono due che ce ne hanno uno statuto non speciale ma dal tutto diverso dalle altre. I Paesi Baschi –Alava, Guipuscoa e Biscaia- e la Navarra conservano uno statuto d'origine medievale – "los fueros"- secondo il quale appartengono alle sue istituzioni di rappresentanza popolare –le Giunte provinciale basche e la Cama di rappresentazione navarra- la potestà d'imposizione e quella della spesa pública. Certo che esercitano queste potestà di conformità ad un Convegno con forma di legge che ordina i rapporti finanziari –dal punto de vista giuridico ed económico- tra queste Comunità e lo Stato spagnolo. Ma, alla fine, sono loro che decidono sì e come tassare, quanto e a quale proposito spendere. Niente di particolare se il risultato finale fosse che il contributo dei baschi e quelli dei navarri al sistema solidaristico statale fosse proporzionale –per riferimento al suo sforzo fiscale- a quello che fanno altri cittadini. Purtroppo non è così, la partecipazione da queste "Autonomías" ai fondi di perequazione e, piú che altro, testimoniale quando sono tra le piú ricche di tutte. Vero che costituisce un chiaro esempio di privilegio fiscale territoriale vietato dalla Costituzione (art. 138.2 Ce) ma anche è vero che, curiosamente, si considera un fatto compiuto che nessuno pensa possibile modificare.

Nel fra tempo la evoluzione dal resto delle "Autonomías", così dette di regime comune, si muove sempre dallo stesso modo. È la Catalogna quella che lotta per incrementare i suoi rissorsi finanziari. Col motore catalano si muove tutto il sistema e, legislatura dopo legislatura le potestà autonome crescono e la disponibilità finanziaria statale diminuisce. Così è stato nel 93, nel 96, significativamente nel 2001 – quando è stato approvato dal Partito popolare, con maggioranza assoluta nel Parlamento, il modelo attuale che ha fatto crescere i rissorsi autonome in piú dal 300%- ed últimamente con la approvazione della riforma ispirata nello Statuto catalano dal 2006.

Quella che, ancora, rimane la parente povera dal sistema è la finanza locale. Dopo una prima sistemazione, nel 1988, non è stata riformata fino al 2002, prevedendo –tra altre disposizione che incrementano la sua autonomia fiscale- un regime particolare per le grande città –piú di 75.000 abitanti- che incorpora nel calcolo dalla perequazione un riferimento alle cifre del IRPF pagato dai suoi cittadini. Adesso aspetta una seconda riforma per sviluppare, tra l'altro, i fondi di partecipazione nelle



finanze autonómiche che già prevedono alcuni statuti come quello della Catalogna o quello della Castiglia e León.

2. INIZIATIVE AL LIVELLO STATALE

Non sono poche, nella última decada, le iniziative eseguite dallo Stato nel versante della tassazione ambientale. Sia creando qualche imposta con questo, al meno formalmente, fine, sia introducendo nel sistema generale delle imposte qualche misura –agevolazione, piú che altro- di política ambientale.

2.1. Imposta sull' elettricità (1997/2005)

Nella legge finanziaria dal 1997 è stata introdotta nel nostro sistema d'accise l'imposta sulla elettricità⁴. In realtà è venuta a sostituire un vecchio canone sulla energia elettrica ma, formalmente, è stata presentata come il fonamento d'una futura imposta sulle emissioni di CO₂. In questo senso potrebbe arrivare a considerarsi che costituisce il tipo d'imposta previsto dalla Direttiva 2003/96/CEE. E dico che potrebbe perché, alla data odierna, non si contempla nessuna differenza di carica tributaria per quanto a la potenzialità contaminante, l'emissione di gas all'atmosfera, che sia indietro alla elettricità oggetto di tassazione. Si paga lo stesso per quella prodotta per combustione che per quella d'origine rinnovabile. Non è, appunto, una imposta ambientale.

Il presupposto di fatto della imposta è la fabbricazione ed importazione dell'elettricità. Visto che non c'è differenza a risulta dalla carica contaminante non esiste il problema di discriminazione per quanto riguarda alla energia acquistata da un altro Stato membro e que la Corte di Lussemburgo (STJCE 2/04/1998) ha detto che si potrebbe risolvere con una aliquota per le importazione tra la piú costosa e la piú económica de quelle che vengono applicate ai produttori nazionali.

Con un sistema di cálculo stranno, alla fine rappresenta circa un 5% dalla base imponibile IVA. La normativa è statale, viene gestito dalla Agenzia tributaria statale, ma il 100% del gettito (1.076 m. € nel 2007) corrisponde alle "Autonomias" dove viene fatto il consumo dalla energia.

2.2. Imposta sul carbone (2005)

Tra le misure d'incorporazione della normativa comunitaria sulle accise nel nostro ordinamento è stato creato nel 2005 una Imposta sul carbone⁵. Il presupposto d'imposta è la vendita per il consumo e l'autoconsumo di carbone nel territorio d'applicazione della imposta. Il soggetto pasivo è il produttore, importatore o venditore delle merce, la base imponibile la potenza energética del carbone, e la tassa di 0,15 € per gigajulio.

Se, dal anno 2000, cresce il consumo di carbone in Spagna, la realtà di questa imposta è piú legislativa che applicativa. Dal momento che l'86% dal consumo è per

⁴ Cfr. Tit. I, cap. IX, dalla Legge 38/2992.

⁵ Cfr. Tit. III, art. 75-88 dalla Legge 38/1992.



produrre energia elettrica –essenza di tassazione- e tutto il resto viene usato dalla industria siderurgica e dal cemento –essenza, anche, l'uso per processi di riduzione chimica, e processi elettrolitici, metalurgici e mineralogici- non è che sia molto ambito per il suo prelievo (anche l'uso domestico o residenziale è essenza)⁶.

2.3. Imposta sul registro dei veicoli

Dal 1993, con la desaparizione dell'alliquota incrementata del IVA esiste in Spagna una imposta specifica sul registro dei veicoli, da normativa e gestione statale ma cui gettito appartiene a le "Autonomías". I progetti dalla UE per quanto riguarda a queste imposte contemplano la sua sostituzione graduale per quelle che hanno come oggetto imponible la titolarità, la circolazione dei veicoli e che sono di devengo periódico. Nel fra tempo la Commissione ha suggerito agli Stati membri dove ci sono queste imposte di registro introdurre nella sua struttura elementi di quantificazione relativi alla potenzialità contaminante dei veicoli.

Dal 2008 l'ordinamento spagnolo prevede una differenza delle tasse di questa imposta in funzione dalle caratteristiche ambientale dal veicolo registrato. Così, e secondo il livello dell'emissione di gas all'atmosfera, la variazione è forte: 0% (fino a 120 gr/km); 4,75% (fino a 160 gr/km); 9,75% (fino a 200 gr/km); 14,75% (più di 200 gr/km; ed altri speciali come il quad, l'autocaravane, quelle che non acreditano il livello dell'emissione e le motociclette nautiche).

Si prevede, anche, una tassazione diversa per quanto riguarda alle motociclette ed una tassa única del 12% per le nave ed aeronave soggetti a tassazione.

2.4. Detrazione nella Imposta sulle società

Nelle riforme della imposizione sui redditi delle persone giuridiche attivate dai Governi Aznar ce ne sono state approvate due gruppi di detrazione con riferimento alla política ambientale delle imprese. L'última riforma della Imposta prevede la sua derogazione paolatina conforme a un calendario che ha cominciato nel 2007 e ha prevista la sua fine nel 2011, in un clima generale d'ampliación della base imponible, così come riduzione delle detrazione e dell'alliquote.

Come quasi tutte le detrazione sono complessi e diversi le condizione che in ogni caso bisognerebbe raggiungere per sfruttare lo sconto fiscale. Non sembra il caso, appunto quando stà prevista la sua scadenza, allungare la esposizione con tutti questi dettagli.

La prima detrazione delle due in vigore si riferisce agli investimenti ambientale – impianti per la diminuzione della polluzione- e nel sviluppo della energia rinnovabile⁷.

⁶ Nemmeno si registra come ingresso specifico nelle stadistiche pubbliche della Agenzia Tributaria Statale.

⁷ Cfr. art. 39.1 y 3 dal Reale Decreto Legislativo 4/2004, dal 4 di março dal "Impuesto sobre Sociedades" ed art. 33, 35, 36 e 38 dal Reale Decreto 1777/2004, de 30 de julio dal Regolamento della Imposta.



Nella base imponibile della detrazione non si possono aggiungere i fondi pubblici ricevuti per tale attuazione e la percentuale della detrazione diminuisce fino al 2011, data della deroga, conforme al seguente calendario: 10% (2004-2006); 8% (2007); 6% (2008); 4% (2009); 2% (2010); 0% (2011)

La seconda detrazione fa riferimento alle spese per acquisto di qualche veicolo industriali e commerciali nuovi (Direttiva 88/77/CEE)⁸. La base della detrazione è una percentuale del prezzo diversa (dal 40% al 90%) a seconda siano le caratteristiche del veicolo. La tasso della detrazione diminuisce conforme allo stesso calendario fino alla sua deroga nel 2011:
12% (2004-2006); 8% (2007); 6% (2008); 4% (2009); 2% (2010).

2.5. Agevolazioni ed Imposte sugli idrocarburi

Nell'ambito delle Imposte sugli idrocarburi vengono stabilite dal 2002, con una maggiore applicazione dal 2005, tasse zero per i biocarburanti e biocombustibile, così come per il gas naturale e per gli idrocarburi usati nei progetti sperimentali per lo sviluppo di prodotti di bassa contaminazione, fino al 2013.

In senso contrario conviene dire che, prima per imperativo dal Diritto internazionale, dopo fatta la estensione ai percorsi nazionali, vengono essenti di tassazione gli idrocarburi usati nella navigazione aerea e marittima, tranne quella sportiva, e quelli che si possano utilizzare nella ferrovia. Purtroppo questa esenzione non ha nessun senso ambientale, anche, costituisce una discriminazione per questi mezzi di trasporto che sembra contraria al principio d'uguaglianza.

3. INIZIATIVE AL LIVELLO AUTONOMICO

C'è stato tra le "Autonomías" il livello di governo dove la tassazione ambientale ha avuto il più importante sviluppo. Circa 40 imposte ambientale, senza parlare delle tasse, ci possono quantificare¹⁰. Certo che ci sono "Autonomías" con una significativa legislazione tributaria con fondamento ambientale –Catalogna, Andalusia, Castiglia-La Mancha, Aragona, Estremadura-, non per caso con governi socialisti o/e nazionalisti, ed altre dove succede lo contrario –Valenzia, La Rioja, Castiglia-León, Cantabria, Isole Canarie- guarda caso, con governi tutte, tra uno, popolari. Un caso particolare sono i territori forali vaschi –non la Navarra- dove non c'è nessuna imposta ambientale, sicuramente perché già hanno una chiara sufficienza finanziaria. Per ultimo Galizia, Madrid e Murcia che, con governi popolari, presentano qualche esempio significativo d'imposte ambientale.

⁸ Cfr. art. 39.2 RDL 4/2004; ed art. 34, e 37 RD 1777/2004.

⁹ Art. 50 *bis* dalla Legge 38/1992.

¹⁰ Per una esposizione generale della tassazione autonómica e locale *vid.* P.M. HERRERA MOLINA (Direttore) e J. GALÁN RUIZ (Coordinatore) *Tributos locales y autonómicos*, Aranzadi, 982 pp., Cizur Menor, 2007.



E, per ché cosí tante imposte ambientali delle “Autonomías”? Diverse ragioni hanno lavorato per questo risultato. In primo luogo la scarsità di gettito che hanno sempre sofferto e le restrizioni a cercare nuovi incassi in altri ricorsi finanziari. La Costituzione prevede la possibilità d’approvare una legge organica di coordinamento del sistema finanziario autonómico. Questa legge è stata sanzionata dalla creazione del sistema, col nome di Legge organica del finanziamento delle “Comunidades autónomas” (LOFCA)¹¹. Nell’annunciata riforma di questa Legge c’è una cosa che non cambierà: i limiti per la creazione di nuove imposte al livello autonómico, che sono, principalmente, tre:

- Non fare il verso ai presupposti di fatti statali (art. 6.2 LOFCA)
- Rispettare la materia imponible locale (6.3 LOFCA)
- Sfruttare di competenza sostanziale sulle materie oggetto di tassazione

Visto che tutte le “Autonomías” hanno riconosciuta competenza sulla materia ambientale, e che ne lo Stato, né gli enti locali, avrebbero sviluppato la sua potestà d’imposizione sul versante della protezione della natura, c’è stato questo, dal primo momento, un ambito abonato per la immaginazione fiscale autonómica.

Anche a questo risultato ha giocato a favore il fatto della sua rendibilità politica. Dal punto di vista elettorale l’argomento ecologico ‘è vincente; persino, vero che non sempre, quando si presenta in forma d’imposta.

3.1 Imposte sulle emissioni di gas nell’atmosfera

Sotto la ispirazione della Commissione Europea, la tassazione delle emissioni di gas nell’atmosfera è stata una delle materie imponible nella quale hanno cercato nuovi ricorsi le “Autonomías”. Lo Stato non ha esplorato questa forma di tassazione fino al 1997 e, allora, cercando come presupposto di fatto della imposta non l’emissione, ma la fabbricazione ed importazione d’un certo prodotto che -a volte, non sempre- può comportare queste emissioni: la elettricità. Gli enti locali, tranne qualche tassa d’autorizzazione, non hanno cercato l’emissione come oggetto imponible.

La struttura di tutte queste imposte è piú o meno la stessa in tutte. Il presupposto di fatto è la emissione di certi gas, che non la produzione o svolta d’una attività, per un impianto fisso nel territorio (s’escludono, dunque, i veicoli); la base imponible si costruisce per riferimento a la potenzialità contaminante del prodotto usato o per la quantità delle emissioni; le tasse sono sempre monetarie -alcune progressive ed altre proporzionale- con una grande variazione tra una imposta ed un’altra; si prevede una

¹¹ Legge organica 8/1980, dal 22 di settembre. La piú importante modifica di questa legge è stata, fino adesso, con la Legge organica 7/2001, dal 27 di dicembre. Con le riforme de, fino a sette, Statuti autonómiche approvate tra il 2006 e il 2007, anche come legge organiche, c’era bisogno di una nuova modificazione della legge di coordinamento finanziario. Finalmente, nel luglio 2009, lo Stato ha riuscito a chiudere un accordo tra le “Autonomías”, nel órgano consultivo previsto nel sistema a questo propósito -“Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas”- per riformare il sistema, e la legge, nella direzione delle nuovi Statuti -da quello catalano principalmente- per incrementare la partecipazione delle “Autonomías” nel gettito statale, sia con una crescita della percentuale nelle imposte ceduti, sia con i fondi di perequazione.



parziale o totale destinazione del gettito al finanziamento delle politiche ambientali; ci sono qualche eccezione, poche, e negli ultimi detrazioni per le attività indirizzate a la diminuzione dell'emissioni; sono periodici di devengo annuale; la gestione corrisponde al corrispondente Dipartimento per le finanze, che non a quello per il Medio ambiente.

La prima ad approvare questa imposta c'è stata Galizia, nel 1995¹², che ha scelto come gas il NOx ed il SO2, ed una affettazione dal 5% a un fondo per finanziare i lavori di restauro del ambiente. Sicuramente non soltanto per l'approvazione della imposta, ma anche per questo, nella Galizia si produce il 25% della energia elettrica rinnovabile del paese e possono arrivare ad una percentuale di questa energia nel suo sistema elettrico da circa il 60%.

Murcia anche ha approvato questa imposta nel 1995 ma non è arrivata ad applicarla, con una riforma importante, fino al 2005¹³, come Castiglia-La Mancha che ha approvato un primo testo nel 2000 ed un secondo nel 2005¹⁴.

L'altre due Comunità con una imposta sulle emissioni di gas all'atmosfera sono Andalusia (2003)¹⁵ ed Aragona (2005)¹⁶ con una particolarità. In questi due casi anche viene tassata la emissione di CO2. Come si sa, dal 2003 c'è in vigore nella Unione Europea una Direttiva per il mercato dei diritti d'emissione di questo gas, che è l'altra tecnica finanziaria, mediante strumenti di mercato, per diminuire il volume d'emissione. L'incompatibilità tra tutte due tecniche –quella della tassazione e quella del mercato- per lottare contro lo stesso fenomeno provoca perplessità e potrebbe risultare contraria alle disposizioni comunitarie. Oggi per oggi quello che ha fatto il legislatore autonomico è stato dichiarare la non soggezione all'imposta dell'emissione per sopra de quelle che sono state assegnate all'impresa nella distribuzione dei permessi di contaminazione.

3.2. Imposte sui rifiuti

La discarica dei rifiuti solidi c'è stato un altro ambito de tassazione ambientale autonómica. D'una parte è stata cercata la tassazione di rifiuti speciali come quelle radiattive o quelle pericolosi. Queste imposte sono state approvate nella Castiglia-La Mancha (2000/2005)¹⁷ e nella Andalusia (2003)¹⁸.

¹² Cfr. Legge del Parlamento di Galizia 12/1995, dal 29 di dicembre.

¹³ Cfr. Legge del Parlamento di Murcia 9/2005, dal 29 di dicembre.

¹⁴ Cfr. Legge del Parlamento di Castiglia-La Mancha 16/2005, dal 29 di dicembre. La denominazione formale delle camere autonome di rappresentazione politica è molto diversa –“Cortes, Cortes Generales, Junta, Asamblea, Parlamento” (cfr. la relazione completa e i vincoli alle sue siti web si può consultare a *wikipedia* nella voce “Parlamentos autonómicos españoles”). Per semplificare i riferimenti alla sua normativa abbiamo preferito utilizzare come traduzione unica al italiano quella di Parlamento.

¹⁵ Cfr. Legge dal Parlamento di Andalusia 18/2003, dal 29 di dicembre.

¹⁶ Cfr. Decreto Legislativo 1/2007 del Parlamento dell'Aragona, dal 18 di settembre, che compila la legislazione sull'imposte ambientale dell'Aragona.

¹⁷ Cfr. Legge del Parlamento di Castiglia-La Mancha 16/2005, dal 29 di dicembre.

¹⁸ Cfr. Legge dal Parlamento di Andalusia 18/2003, dal 29 di dicembre.



Un altro modello è stata la tassazione della discarica di rifiuti solidi urbani nei depositi, pubblici o privati, per il suo svoltimento. Non è che ci sia una doppia imposizione con la tassa sulla raccolta di rifiuti che esiste in tanti municipi, per quanto il presupposto di fatto non è il servizio di raccolta ma il fatto della discarica. Sono tre le “Autonomías” con questa imposta, Madrid (2003)¹⁹, Murcia (2005)²⁰, e Catalogna (2003/2008)²¹.

Da tutte tre il più interessante è il sistema catalano nel quale la normativa è autonómica ma il soggetto attivo dal rapporto d'imposta è una Agenzia autonómica ed i soggetti passivi, quasi sempre, i municipi che fanno la discarica. Si prevede una differenza chiara nelle tasse tra i municipi che non hanno cominciato la raccolta differenziata dei rifiuti organici (20 €/Tn), e quelli che la fanno, d'una parte (10 €/Tn) – con delle tasse, anche diverse, per la sua incinerazione (15 €/Tn e 5 €/Tn, rispettivamente)– e quelli che provengono della costruzione (3 €/Tn). La finalità dell'imposta è chiara: caricare sui municipi che non collaborano nelle politiche di riciclaggio e raccolta differenziata una parte dei costi che provocano e, comunque, cercare un cambio nel suo modo di fare che se traduca in una diminuzione dei rifiuti che vengono scaricati nei “vertederos”.

3.3. La tassazione sull'acqua

Tra tutte le materie imponibile ambientale è, senza dubbio, tutto quello che si riferisce al ciclo dell'acqua –raccolta, trasporto, saneamento, scarichi– quella più colpita, sia per le “Autonomías”, sia per gli enti locali sia per lo Stato²². Lasciando da parte i contributi speciali ed la scarica sul sistema locale delle fognature, materia imponibile locale, le “Autonomías” hanno scelto due attività con riferimento all'acqua per creare le sue proprie imposte.

D'una parte ci sono le imposte sugli scarichi nelle acque litorali, applicate nell'Andalusia (1994/2003)²³, l'Isole Canarie (1990)²⁴ ed a Murcia (2005)²⁵. D'altra parte c'è un numero importante d'imposte, così detti “canone” sulla bonifica dell'acqua che hanno una struttura corrispettiva, normalmente, per riferimento alla quantità d'acqua bonificata consumata dai cittadini per uso doméstico. Sette sono le “Autonomías” con questo canone: Aragona (2001)²⁶, Asturias (1994)²⁷, Isole Baleari (1991)²⁸, Isole Canarie (2004), Cantabria (2002)²⁹, Catalogna (2003)³⁰, Galizia

¹⁹ Cfr. Legge dal Parlamento di Madrid 6/2003, dal 20 di marzo.

²⁰ Cfr. Legge dal Parlamento di Murcia 9/2005, dal 29 di dicembre.

²¹ Cfr. Legge dal Parlamento catalano 8/2008, dal 10 di luglio.

²² Per questo immenso argomento si reenvía a J.PAGÉS I GALTÈS, *Tributos sobre las aguas (autonómicos, locales y estatales)*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

²³ Cfr. Legge dal Parlamento di Andalusia 18/2003, dal 29 di dicembre.

²⁴ Cfr. Legge dal Parlamento dell'Isole Canarie 12/1990, dal 26 di luglio.

²⁵ Cfr. Legge dal Parlamento di Murcia 9/2005, dal 29 di dicembre.

²⁶ Cfr. Legge dal Parlamento dell'Aragona 6/2001, dal 17 di maggio.

²⁷ Cfr. Legge dal Parlamento de Asturias 1/1994, dal 21 di febbraio.

²⁸ Cfr. Legge dal Parlamento delle Isole Baleari 9/1991, dal 27 di novembre.

²⁹ Cfr. Legge del Parlamento di Cantabria 2/2002, dal 29 d'aprile.

³⁰ Cfr. Decreto Legislativo dal Parlamento catalano 3/2003, dal 4 di novembre, che compila la legislazione catalana in materia dell'acque.



(1993)³¹, Madrid (1984/1993)³², Murcia (2000)³³, Navarra (1998)³⁴, La Rioja (2000)³⁵ e Valenzia (1992)³⁶.

Tutto sommato, la struttura di queste “cánones de saneamiento” –tranne quello di Madrid- é molto simile: presupposto di fatto la discarica d’acqua nei sistemi di raccolta; esenzioni per certi usi, público, agrícola, etcétera; base imponibile il consumo; tasse, secondo l’uso industriale o doméstico, tra 0,12 e 0,44 €/m³; destino dal gettito a politiche ambientale.

Ma anche è vero che le differenze sono tantissime tra uno, l’altro, e quelli che non ci sono, che provocano un prezzo molto diverso dal servizio público dell’acqua d’una parte ad altra del territorio. Può esistere o no una quota fissa, a volte ce ne sono variazione nel prezzo secondo il consumo sia o no superiore a la media, quello che presta il servizio può essere sostituito d’imposta o soggetto attivo dal rapporto, etcétera. Non è che la diversità sia, per se stessa, un male, ma, anche è vero, che la confusione senza una ragione suficiente non è costruttiva e soltanto crea insicurezza giurídica, inuguaglianza e, perciò, ingiustizia.

3.4. Imposte su alcuni istallazioni o attività con delle particolare conseguenze ambientale

Forse sono queste le imposte più originale tra quelle ambientale delle “Autonomías”. Ad aprovarle tan solo sono stati governi, tranne uno, socialisti. L’Isole Baleari è stata la prima, nel lontano 1991, e ha sofferto –insieme alla contradizione política- la mancanza d’esperienza e di buona tecnica legislativa. Ha voluto proteggere l’ambiente cercando come materia imponibile la proprietà d’impianti e come base imponibile il giro d’affari dei suoi proprietari. Finalmente è stato dichiarata, quella imposta, incostituzionale.

Una volta conosciute l’argomenti della Corte costituzionale –sui quali torneremo più avanti- altre tre “Autonomías” hanno creato delle imposte su certi istallazione che si possono considerare che dannegiano l’ambiente. D’una parte, Castiglia-La Mancha (2000/2005)³⁷ tassano gli impianti per la produzione termonucleare d’energia elettrica. D’altra, e con riferimento –per niente irrelevante- al “paesaggio” come bene oggetto di protezione, Estremadura (1997/2005)³⁸ colpisce l’istallazione di energia elettrica d

³¹ Cfr. Legge dal Parlamento di Galizia 8/1993, dal 23 di giugno.

³² Cfr. Leggi dal Parlamento di Madrid 17/1984, dal 20 di dicembre e 10/1993, dal 26 d’ottobre. Il sistema di Madrid è diverso a quello del resto delle “Autonomías”. Ci sono due “canone”, uno propriamente autonómico sulle discarichi industriali ed un altro generale che, regolato dalla Autonomia, viene ceduto a gli enti locali.

³³ Cfr. Legge dal Parlamento di Murcia 3/2000, dal 12 di luglio.

³⁴ Cfr. Legge forale dal Parlamento di Navarra 10/1998, dal 29 di dicembre.

³⁵ Cfr. Legge dal Parlamento di La Rioja 5/2000, dal 25 d’ottobre.

³⁶ Cfr. Legge dal Parlamento di Valenzia 2/1992, dal 28 di marzo.

³⁷ Cfr. Legge del Parlamento di Castiglia-La Mancha 16/2005, dal 29 di dicembre.

³⁸ Cfr. Decerto Legislativo 2/2006, dal 12 di dicembre, che compila la leggislazione dell’Estremadura su tributi propi.



quelle delle telecomunicazioni, ed Aragona (2005)³⁹ ha scelto l'installazione di trasporto via cavo (schi) come presupposto di fatto d'una imposta ambientale.

Una imposta molto particolare, sulla che ancora non si ha pronunciato la Corte costituzionale, è quella chiamata sulle grandi superfici commerciali. I soggetti passivi sono i proprietari di quelle mall, centri commerciali, con una gran superficie di vendita, parcheggio e magazzino. Il fondamento ambientale dell'imposta si trova nel fatto che questo modelo commerciale comporta un massivo spostamento degli utenti con la machina, col corrispetivo incremento della spesa pública per agire il traffico che provocano e l'importante volume d'emissione di gas di tutti questi veícoli. C'è vigente nella Catalogna (2000)⁴⁰, Asturias (2002)⁴¹, Navarra (2001)⁴², ed Aragona (2005)⁴³. Anche con queste imposte succede, come con quelle sull'emissione e sulla bonifica dell'acqua, che con una struttura simile ce ne sono delle importante differenze nel capitolo dei limiti del presupposto di fatto, dell'essenzione, delle detrazione e, soprattutto, nella quota che varia, per essemplio, tra la Catalogna e l'Asturies da 17.429 €/m² a 17 €/m².

Nel marco della Legge catalana sulla protezione civile s'incorpora un, cosí detto, "gravamen", prelievo, su certi attività che comportano un particolare rischio per la popolazione⁴⁴. Il gettito viene interamente destinato al finanziamento delle politiche di protezione civile, dalla previsione alla pianificazione dei rischi fino a la restaurazione dei danni provocati delle strage. Cosa centra questo prelievo -forse un contributo- con l'ambiente? Che l'attività colpite sono quelle che, giustamente, comportano un rischio particolare per quanto riguarda all'ambiente o che presentano un rischio considerabile di danneggiare il territorio: aeroporti, digge, isstallazione di magazzino o trasporto di sostanze pericolose, centrale nucleare e d'altre impante -non tutte- per la produzione o trasformazione dell'energia elletrica. Nonostante che ci sono dell'istallazione, como quelle per il trasporto del gas naturale, che comportando rischi -e ce ne sono state nella Catalogna parechi essplosione negli ultimi anni- non vengono tassate.

D'altre imposte che si possono considerare, con una finalit'a ambientale, sono quelli che hanno come presupposto di fatto l'infrutilizzazione della terra. Uno di loro, quello dell'Andalusia⁴⁵ 'e il pi'u antico dei tributi delle "Autonom'ias" e fu dichiariatto costituzionale in una sentenza che nella terminolog'ia americana sarebbe stata calificatta di leading case (STC 37/1987). L'altro e quello dell'Asturies⁴⁶ perche quello dell'Estremadura 'e stato abrogato. La sua finalit'a pi'u che ambientale 'e d'econom'ia

³⁹ Cfr. Decreto Legislativo dal Parlamento dell'Aragona 1/2007, dal 18 di settembre, che compila la legislazione sull'imposte ambientale dell'Aragona. La base imponibile varia in funzione della largeza dell'istallazione e si paga, anualmente, 5.040 /4560 per telecavina o *swift* piú 12 per metro di cavo, molteplificando la quota per un coeficente diverso a secondo i kilometri delle piste de schi.

⁴⁰ Cfr. Legge del Parlamento catalano 16/2000, dal 29 di dicembre.

⁴¹ Cfr. Legge del Parlamento di Asturias 15/2002 dal 27 di dicembre.

⁴² Cfr. Legge forale del Parlamento di Navarra 23/2001, dal 27 di dicembre.

⁴³ Cfr. Decreto Legislativo 1/2007 del Parlamento dell'Aragona, dal 18 di settembre.

⁴⁴ Cfr. Legge del Parlamento catalano 4/1997, dal 20 de maggio, art. 58-64.

⁴⁵ Cfr. Legge del Parlamento d'Andalusia 8/1984, di 3 de luglio, di riforma agraria.

⁴⁶ Cfr. Legge del Parlamento d'Asturies 4/1989, di 21 de luglio, d'ordenazione agrarian ed sviluppo rurale.



agraria per quanto cerca d'incrementare la rendibilit a d'uso dei fondiari d'uso agricolo. La base imponibile sarebbe la differenza tra quello che s'ottiene dall'esplorazione effettiva della terra e quella media che, secondo i calcoli amministrativi, si potesse ottenere. La carica politica di questa imposta   importante e viene costruito come strumento della riforma agraria, come "sanzione" per quelli proprietari dei grandi latifondi dell'Andalusia che li mantengono senza coltivare per il suo solo sfruttamento personale o per la caccia.

In questo stesso senso, un último, ed isolato, esempio di tassazione autonómica sulle attivit  con un particolare rapporto con la tutela dell'ambiente viene dall'Estremadura dove esiste una imposta sul profitto cineg tico⁴⁷ che soggetta a tassazione la titolarit  delle finche destinate all'esercizio della caccia.

Un tributo che, frequente in tanti ordinamenti, nella Spagna non esiste   quello relativo ai soggiorni dei non residenti, sia come tassa o imposta, sia al livello locale –per quello che so- o autonómico. Il primo governo socialista delle Isole Baleari approv  una tassa di soggiorno –cos  criticata- che fu abrogata dal successivo governo popolare. Nel 2005, un'altra volta con un governo socialista nell'Isole, si present  un progetto di legge d'imposta sul noleggio dei veicoli, ancora cos  fortemente contraddetto che oggi rimane senza applicare.

4. INIZIATIVE AL LIVELLO LOCALE

Nel livello locale di governo l'iniziativa nella versante della tassazione ambientale sono cos  diverse come municipi ci sono in Spagna, pi  d'ottomilla⁴⁸. Dal punto di vista normativo, la competenza sulla tutela finanziaria degli enti locali corrisponde allo Stato, tranne che nei territori forali. Nonostante, qualcuno degli  ltimi Statuti approvati –quello catalano, certo- prevedono la partecipazione delle "Autonomías" nella ordinazione finanziaria locale. Una volta, tra l'altro, che lo Stato rimarr  economicamente esausto dopo la prossima riforma delle finanze autonome, l'única via transitabile per incrementare i risorse delle finanze locale passer , senza dubbio, per la partecipazione delle "Autonomías" nei fondi locali di perequazione. Anche cos  ci sar  un strumento per introdurre elementi ambientali nelle politiche degli enti locali.

La legge statale che regola le finanze locale⁴⁹ prevede che tutti i municipio devono stabilire nelle sue ordinanze fiscali tre imposte nel marco dei limiti legale: uno sulla titolarit  fondiaria, un altro sulla titolarit  di veicoli a motore, ed un altro sul svolgimento delle attivit  imprenditoriale e dei professionisti. In tutte tre, i municipi che cos'  lo decidano, possono applicare qualche agevolazione per ragione ambientale:

- Imposta sui beni immobili ("Impuesto sobre los bienes inmuebles"): agevolazione de fino al 50% per gli immobili che approfittano l'energia solare (art. 74)

⁴⁷ Cfr. Decreto Legislativo 2/2006, dal 12 di dicembre, che compila la legislazione dell'Estremadura su tributi propri.

⁴⁸ Per una visione generale dell'argomento, con le dovute limitazione dal tempo trascorso, *vid.* J.A. ROZAS, "Haciendas Locales y Medio Ambiente", en *Impuestos*, n m. 20, 1997, pp. 41-62.

⁴⁹ Cfr. Reale Decreto Legislativo 2/2004, di 5 di marzo.



- Imposta sull'attività economiche ("Impuesto sobre actividades económicas"): agevolazione de fino al 75% per i soggetti passivi che utilizzano o producono energia da fonti rinnovabile o sistemi di cogenerazione; che svolgono la sua attività fuori delle zone più popolate; che stabiliscono un piano di trasporto sostenibile per i suoi laboratori. Utilizzano o producono energia a partire dall'installazione di energie rinnovabile o sistemi di cogenerazione (art. 88).
- Imposta di circolazione ("Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica"): agevolazione de fino al 75% in funzione de la clase de combustible e del consumo del motore (art. 95)

I municipi possono –non vengono obbligati a farlo– stabilire una imposta sui lavori di installazione, costruzione o riforma ("Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras) che colpisce sul preventivo dei lavori fino a una tassa dal 4%. Con l'imposta si può stabilire una agevolazione de fino al 95 % quando si prevedono sistemi di sfruttamento termico o elettrico della energia solare omologate dall'Amministrazione competente.

Dalla lettura di queste agevolazioni s'indovina una scelta chiara pre quella d'origine solare come la fonte d'energia fiscalmente più bonificata. In un altro senso, un capitolo con molte possibilità di sviluppo ambientale sarebbe quello de introdurre nei valori catastali considerazioni d'ordine ambientale.

Nell'ambito dell'acqua i municipi vengono obbligati per la sua legislazione básica ad offrire, diretta o indirettamente, il servizio pubblico de rifornimento d'acqua. Sia la normativa comunitaria (Direttiva 2000/60/CE), sia quella statale che l'ha incorporato al nostro ordinamento (Legge 62/2003) prevedono misure de protezione della qualità dell'acqua. A tale proposito alcuni municipi stabiliscono una differenza nelle tariffe del acqua a secondo il consumo.

Nel mondo delle finanze locale bisogna fare un riferimento a quelle che se conoscono come tasse di "toleranza"⁵⁰. Non è detto che la contaminazione dell'ambiente proveniente dall'attuazione delle persona debba essere zero. Proprio nel concetto di sostenibilità c'è un riferimento esplicito al fatto di che la protezione della natura non è incompatibile con lo sviluppo della economia, con l'attività produttiva. La natura, per se stessa, è capace d'integrare nel suo ciclo, senza perturbazioni, un certo livello di inquinazione. Il problema è la concentrazione nel territorio de livelli di inquinazione che saturano questa capacità d'assimilazione. Su questa realtà si costruiscono nel sistema tributario delle tasse che autorizzano un determinato livello, o un certo numero di soggetti, di inquinazione allo scopo di controllo e registro. Sono, per esempio, le tasse che vengono pagate per l'accesso ai parchi naturali; quelli che hanno come oggetto imponibile la possessione di cane; le tasse per la raccolta dei rifiuti; o quelle che, poco numerose, autorizzano in un municipio l'emissione di gas serra da installazioni fisse. Non è che non ci siano d'altre simili al livello statale –come quelle aeroportuarie– o

⁵⁰ Questa denominazione –in italiano sicuramente non molto fortunata– si prende dall'opera più completa pubblicata sul argomento della tassazione ambientale in spagnolo, quella dal Prof. Pedro M. Herrera Molina, Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, Marcial Pons, Madrid, 2000.



autonómico –come quella della ispezione tecnica dei veicoli- ma è al livello locale dove ci sono di più.

5. COSTITUZIONE E TASSAZIONE AMBIENTALE

Visto il panorama generale della tassazione ambientale in Spagna corrisponde adesso fare un breve percorso per qualche giurisprudenza costituzionale per quanto si possa capire il giudizio della Corte sui problemi che possono mettere in difficoltà la compatibilità tra questi tributi ed i principi costituzionali.

La Corte Costituzionale spagnola ha fatto una distinzione abbastanza radicale tra quello che si può chiamare capacità economica assoluta e quella relativa⁵¹. Con una espressione, al mio parere, non molto fortunata che il principio di capacità economica a quello che obbliga al legislatore e ad “perseguire e gravare la ricchezza laddove si trova” (STC 27/1981). Così non sarà molto facile da noi che un tributo sia dichiarato incostituzionale per vulnerazione di questo principio. Tra tutta la tassazione ambientale sempre c’è una manifestazione di ricchezza –attuale o potenziale, diretta o indiretta- come il consumo, la fabbricazione, una attività che, tra di sé, nasconde un fatto di natura economica.

La variante relativa del principio di capacità economica –aggiustare la carica tributaria al livello di capacità dei diversi contribuenti- non è che sia bisogno di rispettarlo in tutti i tributi. Nella tassazione ambientale, per il contrario, la ragione prevalente è quella di solidarietà di modo che, seguendo il principio “chi inquina paga”, il tributo si costruisce come espressione dei principi di beneficio, equivalenza o generazione di costi: paga di più non quello che più capacità economica ha, ma quello che ottiene più beneficio, in equivalenza a quello che riceve, o quello che genera dei costi maggiori. Con la espressione “fines extrafiscales” dei tributi viene ammesso dalla nostra legislazione, e dalla Corte costituzionale (STC 37/1987) che certi tributi possano cercare –al di là dei suoi connaturali fini contributivi- la tutela d’altri beni costituzionalmente protetti, come, per esempio, l’ambiente. Di forma che, tra l’altro, la modulazione della carica tributaria venga misurata non tanto per la capacità economica dal soggetto passivo, ma per altri parametri con riferimento al livello di contaminazione ambientale.

Qualche dubbio ha provocato la tassazione autonómica nel suo confronto coi principi d’uguaglianza e d’unità di mercato. In questo senso la Corte costituzionale viene dicendo che non si può confondere uguaglianza con uniformità. Che si c’è autonomia politica delle regioni ci sarà, per forza, un esercizio diverso delle sue potestà e, comunque, una pluralità nella norma e nella sua applicazione, come succede

⁵¹ Anche per questo argomento bisogna rinviare ad un’altra obra dal Prof. P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998. Più recentemente, *vid.* anche PÉREZ DE AYALA, J.L., *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, Cuadernos Civitas, Thomson/Civitas, Cizur Menor, 2008, lavoro nel quale si fa una ricostruzione da questo principio nella nostra Costituzione messo in relazione col principio di equa ed efficiente applicazione delle spese pubbliche.



–senza che nessuno pensi che possa risultare incostituzionale- al livello locale. Nonostante, nella diversità bisogna assicurare un livello omogeneo dei servizi pubblici fondamentali per tutti i cittadini, ed è per questo che allo Stato attribuisce la Costituzione i compiti di coordinamento delle finanze autonomiche o quello della compensazione economica, della solidarietà territoriale.

La diversità, normale, deve, questo sì, obbedire a una ragione di proporzionalità (STC 62/1991). Le “Autonomie” hanno tutta la legittimazione costituzionale per sviluppare le sue competenze –anche quelle tributarie- nel marco dei suoi Statuti, della LOFCA, ma potrebbe risultare contrario al principio d’uguaglianza un esercizio delle stesse che portasse ai cittadini ad una situazione di squilibrio sproporzionato dei suoi diritti e doveri fondamentali. In questo senso mi chiedo se, per esempio, una differenza nella tassazione dell’emissione di certi gas all’atmosfera che –s’una media di quota di cento- varia, nelle “Autonomie” dove c’è l’imposta da 66 a 176, zero dove non c’è tassazione, o quello che succede con la tassazione per la bonifica dell’acqua, che è simile, non sia una diversità di tassazione sproporzionata che squilibra il principio d’unità di mercato e colpisce il diritto d’uguaglianza.

Nel caso di che, qualche giorno, ci fosse una riforma istituzionale per accomodare la nostra Costituzione alla realtà federale che regge, sarebbe, tra l’altro per trasformare –come al solito nella nostra storia costituzionale- il Senato e fare di questa Camera un foro veramente di rappresentazione territoriale delle “Autonomie”. Con un Senato così, si potrebbe migliorare molto l’attuale riparto delle competenze tra lo Stato e le “Autonomie” di modo che la potestà normativa sull’imposte cedute venisse basicamente sviluppata per tutte insieme nella sua Camera di rappresentazione⁵². Qualche cosa di simile si potrebbe fare con i suoi tributi propri e, all’estile tedesco o come si fa con gli enti locale, approvare una legge subrogatoria che s’applica con gli addizionali che, nei limiti stabiliti dalla propria legge, si fossero approvati dai Parlamenti autonomici. Di questa forma, con un vero coordinamento, sarebbe più facile evitare gli squilibri sproporzionati. Ma tutto questo è “Diritto fittizio”.

Tornando alla realtà. Un altro principio che viene rispettato per le “Autonomie” nella ordinazione dei suoi tributi e quello di non creare privilegi fiscali, e non interferire nella libera circolazione, la famosa commerce clause dal Diritto americano. In questo senso la Corte costituzionale dice che, in senso lato, qualsiasi tributo potrebbe considerarsi che interferisce nella circolazione delle persone, le merci ed i servizi, ma che quello che proibisce la Costituzione sono le tasse che direttamente interferiscono nella libertà di circolazione (STC 64/1990).

Là dove la Corte costituzionale ha trovato l’opportunità di costruire un vero corpo dottrinale sulla tassazione ambientale è stato per riferimento all’imposte autonomiche. Ed è proprio così che ha segnalato alle “Autonomie” quello che possono fare e quello che debbono evitare.

Prima è stata chiarita la differenza tra presupposto di fatto dell’imposta e materia imponibile. La sentenza sull’imposta andalusa delle terre infrutilizzate (STC

⁵² Vid. M.A.GRAU RUÍZ, *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*, Iustel, Madrid, 2007.



37/1987) chiarisce che quello proibito dalla LOFCA 'e la creazione dell'imposte auton'omiche con la stessa fattispecie che quelli statale, ma non che colpiscano la stessa materia imponibile. E questo per che, d'altro modo, visto che la tassazione statale, d'un modo o d'un altro, incide su qualsiasi sia la materia imponibile –reddito, patrimonio, consumo, traffico giuridico- affermare lo contrario sarebbe chiudere la possibilit'a d'essercitare la sua potest'a impositiva –costituzionalmente riconosciuta- alle "Autonom'ias". Cos'i , si 'e certo che la materia imponibile dell'imposta andalusa e quella dell'Imposta statale sul patrimonio 'e la stessa –il patrimonio- i suoi presupposti di fatto sono diversi: quello dell'imposta statale, la titolarit'a di beni e diritti econ'omici, quello dell'andalusa una rendibilit'a d'un certo patrimonio, il fondiario agr'icola, inferiore alla media.

La STC 289/2000 ha dichiarato incostituzionale l'imposta dell'Isole Baleari sulle installazioni che incidono nell'ambiente. In questo caso il problema era il terzo comma dell'art. 6 della LOFCA che stabilisce che le "Autonom'ias" soltanto possono stabilire tributi sulle materie che vengono riservate per la legislazione a gli enti locali quando sia espressamente previsto ed, in ogni caso, prevedendo una equa compensazione finanziaria. Questa possibilit'a soltanto si contempla per il caso dell'imposta di circolazione dei ve'icoli.

Dal momento che la materia imponibile dell'imposta balear era la titolarit'a dell'installazione, 'e stato dichiarato incostituzionale per tassare la propriet'a fondiaria, che viene gi'a soggetta a tassazione nell'imposta locale sui beni immobili.

La seconda volta che la Corte costituzionale si ha pronunciato sulla correttezza costituzionale d'un altro tributo auton'omico, quello catalano relativo alla protezione civile 'e stato dichiarato costituzionale (STC 168/2004). In questo caso si ha insistito molto nell'importanza dell'affettazione dal gettito alle pol'itiche di protezione delle persone e del territorio. Anche sul fatto de che l'oggetto della imposizione non sia la propriet'a immobiliare -che non venga neanche utilizzato il suo valore come base imponibile- ma, invece, lo svolgimento di certi attivit'a, e non per se stesse, ma per riferimento ai rischi che sulle persone e sul territorio progettano.

Quello dell'Estremadura sull'installazione che incidono nell'ambiente 'e stato, anche, parzialmente considerato incostituzionale (STC 179/2006) con la particolarit'a de che la sentenza non ha avuto effetti, dal momento che la Legge giudicata, quella da 1997, gi'a era stata sostituita nel 2005 per un'altra che, allora si, rispettava la dottrina costituzionale. La sentenza, in ogni caso, 'e importante per quello che dichiara incostituzionale, per quello che rifiuta come incostituzionale, ed anche per i voti particolari. Seguendo la linea argomentale della STC 289/2000 la ratio decidendi si basa sul fatto de che colpisce la stessa materia imponibile che l'imposta locale sui beni immobili. Da questo punto de vista la riforma operata nel 2005 gi'a aveva travolto il presupposto di fatto dell'imposta e la determinazione della base imponibile per definire come fattispecie non la titolarit'a dei beni, ma lo svolgimento delle attivit'a contaminante, e delimitare come base imponibile la produzione di energ'ia, o la misura dell'installazione, che non il valore dei fondi dove s'ubica l'attivit'a o l'installazione. Una volta che il centro dell'imposta 'e l'attivit'a, anche si potrebbe dire che viene gravata un'altra materia imponibile che appartiene a gli enti locali mediante l'imposta sulle attivit'a econ'omiche, quello che dice un giudice nel suo voto particolare. Ma invece, il senso della sentenza 'e che l'oggetto imponibile non 'e tanto lo svolgimento d'una attivit'a, in se stessa, ma in



tanto che contamina. E come fare la distinzione? Per che il gettito dell'imposta viene collegato, mediante l'affettazione, con la riparazione del danno e anche perché si prevedono strumenti di quantificazione della quota per diminuire la carica tributaria quando viene ridotto il danno ambientale.

Con queste sentenze si può dire che la Corte ha segnalato alle "Autonomías" il modo d'istituire delle imposte ambientali rispettando i limiti costituzionale e legale. Al di là di non riprodurre le fattispecie statale, e non interferire direttamente la liberalizzazione, rispettando tre regole: non colpire sulla ricchezza fondiaria, riservata a gli enti locali; prevedere l'affettazione, al meno parziale, dal gettito; introdurre negli elementi di quantificazione delle disposizioni che permettono che dell'azione indirizzate a contaminare di meno possano determinare una diminuzione della carica fiscale. L'analisi dell'ultima legge autonómica in materia rivela che quelli che l'hanno fatta hanno letto, sicuramente, la giurisprudenza costituzionale.

6. CONCLUSIONI

Il percorso per l'iniziativa che troviamo nel Diritto tributario spagnolo sulla tassazione ambientale permette chiudere con qualche considerazione finale, a modo di conclusione:

Nel piano statale tranne qualche disposizione –della detrazione nell'Imposta sulle Società, che nel 2011 già non saranno in vigore- tutta l'attività è stata concentrata nell'accise: creando una imposta sull'elettricità che -oggi per oggi- non ce ne ha delle caratteristiche ambientali, ed una imposta sul carbone, più testimoniale che reale; prevedendo delle tasse agevolate per qualche idrocarburi e per il registro dei veicoli meno contaminanti.

Al livello locale i municipi possono approvare dell'agevolazione –con limiti legale- in la pratica totalità delle sue imposte –immobili, attività imprenditoriale, veicoli, attività edilizia- per incentivare dei comportamenti più rispettosi con l'ambiente, di risparmio energetico. In particolare, viene fortemente protetta l'energia solare. D'altra parte hanno un bel campo per inviare dei messaggi ai contribuenti in quello senso, attraverso la modulazione delle tasse e dei corrispettivi che li corrispondono mediante l'introduzione nella sua struttura quantitativa delle considerazioni ambientali.

Sono, senza dubbio, le "Autonomías" quelle che hanno sviluppato con forza la tassazione ambientale in Spagna, con la creazione di numerosi tributi con queste caratteristiche. E questo perché è stato il campo adatto, nei limiti costituzionale e legale, dal punto di vista politico e giuridico per sviluppare l'immaginazione impositiva di questi nuovi enti di governo.

Si possono contare fino a 35 tributi nelle diverse versanti ambientali: nel campo dell'emissione di certi gas all'atmosfera (5), della deposizione dei rifiuti (5), degli scarichi dell'acqua al mare (3) o per la bonifica dell'acqua (12), ed anche una diversità di esazioni prelevate per riferimento all'installazione o attività con delle particolari conseguenze ambientali (10).



Al parere della Corte costituzionale, perché un tributo autonómico ambientale possa superare chiaramente un giudizio di costituzionalità deve –al di là di non copiare le fattispecie statali e non interferire direttamente con la libera circolazione- non utilizzare come presupposto di fatto, né come base imponibile, la proprietà fondiaria –riservata agli enti locali-, stabilire una certa affezione dal gettito, e prevedere strumenti di quantificazione della quota per diminuire la carica tributaria quando viene ridotto il danno ambientale.

Alla fine, il mapa della tassazione ambientale autonómica presenta un profilo così diverso nel territorio, che viene il dubbio se tutta questa diversità non sia disproporzionata, dal punto di vista dal principio d'uguaglianza. Sicuramente, con una riforma costituzionale dal Senato per trasformarlo in una vera Cámara di rappresentazione territoriale sarebbe possibile un disegno dei procedimenti legiferanti in materia più rispettosi, sia con la legittima autonomía política delle "Autonomías", sia con i diritti dei cittadini alla sicurezza giurídica ed all'unità di mercato, come a una certa omogeneità dei diritti sociali essenziali in tutto il territorio.