

LA RIGENERAZIONE  
DI BENI E SPAZI URBANI

Contributo al diritto delle città

A CURA DI  
FRANCESCA DI LASCIO E FABIO GIGLIONI

I lettori che desiderano informarsi  
sui libri e sull'insieme delle attività della  
Società editrice il Mulino  
possono consultare il sito Internet:  
[www.mulino.it](http://www.mulino.it)

SOCIETÀ EDITRICE IL MULINO

*Volume pubblicato con il contributo dell'Università degli Studi di Roma «La Sapienza», Dipartimento di Scienze politiche e dell'Università degli Studi di Roma Tre, Dipartimento di Scienze politiche.*

## INDICE

Introduzione, di <i>Francesca Di Lasccio e Fabio Giglioni</i>	p. 7
PARTE PRIMA: FUNZIONE, REGOLE, DIRITTI E OBBLIGHI DELLA RIGENERAZIONE	
I. La rigenerazione di spazi e beni pubblici: una nuova funzione amministrativa?, di <i>Edoardo Chiti</i>	15
II. Beni urbani, interessi rilevanti e strumenti di organizzazione e rappresentanza, di <i>Andrea Nervi</i>	41
III. Spazi urbani e processi di rigenerazione condivisa, di <i>Francesca Di Lasccio</i>	65
IV. Rigenerazione dei beni attraverso i patti di collaborazione tra amministrazione e cittadinanza attiva: situazioni giuridiche soggettive e forme di responsabilità, di <i>Raffaele Tuccillo</i>	89
V. L'amministrazione condivisa dei beni comuni urbani: il ruolo dei privati nell'ottica del principio di sussidiarietà orizzontale, di <i>Laura Muzi</i>	117

ISBN 978-88-15-27128-0

Copyright © 2017 by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questa pubblicazione può essere fotocopiata, riprodotta, archiviata, memorizzata o trasmessa in qualsiasi forma o mezzo – elettronico, meccanico, reprografico, digitale – se non nei termini previsti dalla legge che tutela il Diritto d'Autore. Per altre informazioni si veda il sito [www.mulino.it/edizioni/fotocopie](http://www.mulino.it/edizioni/fotocopie)

Redazione e produzione: Edimill srl - [www.edimill.it](http://www.edimill.it)

ANTONIO PERRONE

## GLI ASPETTI FISCALI DELLE ATTIVITÀ DI RIGENERAZIONE E RIUSO DI BENI A FINI DI INTERESSE GENERALE

### 1. *L'approccio tradizionale allo studio delle attività di rigenerazione e riuso di beni nella materia fiscale. Delimitazione del campo di indagine*

Il tema di indagine, oggetto del presente contributo, deve essere preliminarmente delimitato.

Difatti, i possibili profili di rilevanza fiscale delle attività di rigenerazione e riuso di beni sono molteplici, ma nel presente scritto le attività in questione verranno esaminate principalmente nella misura in cui esse siano idonee a perseguire fini di interesse *generale*, un profilo che l'approccio tradizionale allo studio di queste attività, nella materia fiscale, ha soltanto marginalmente affrontato.

Invero, almeno per quanto concerne gli aspetti tributari, le attività di rigenerazione e riuso di beni sono state prese in considerazione principalmente sotto il profilo *imprenditoriale* e, dunque, sotto il profilo *economico* della generazione di profitti tassabili. Sembra esser mancata, invece, l'analisi dei risvolti fiscali delle attività di rigenerazione e riuso di beni realizzate da privati cittadini, non per finalità di lucro, ma esclusivamente con l'intendimento di prendersi cura di beni che possono avere rilevanza sociale.

In particolare, in ambito tributario sono state oggetto di attenzione le attività di recupero di opifici o di aree industriali dismesse, o le attività di riconversione o di riutilizzo, per diverse finalità, di immobili strumentali, o beni merce (e cioè oggetto dell'attività d'impresa), ormai privi di un effettivo valore di mercato. In modo forse meno immediato, ma attualissimo, è oggetto di attenzione l'attività di riuso di beni commerciali all'interno della c.d. *circular economy*; attività che consiste nel prevedere, sin dal momento della

progettazione del bene merce, le possibilità di riutilizzo dello stesso a *fine vita*, e cioè dopo che esso ha svolto la principale funzione per la quale è stato realizzato. Lo scopo è duplice: massimizzare lo sfruttamento economico delle risorse che sono state impiegate nella produzione del bene e minimizzare la produzione di rifiuti inerti.

Faremo a breve un cenno (non essendo oggetto di indagine nel presente contributo) ai risvolti fiscali di queste attività, ma ciò che è opportuno segnalare adesso è che esse soltanto indirettamente possono perseguire finalità di interesse generale, e cioè un interesse della (e per la) collettività e quindi un interesse *sociale*. Nelle attività in parola, infatti, l'interesse certamente prevalente è di tipo *economico*, poiché la riconversione o il riuso del bene sono mirati fondamentalmente alla realizzazione di un profitto. Gli eventuali interessi di carattere *generale e sociale*, se esistono, sono marginali.

E così, la riconversione degli opifici industriali in più moderni stabilimenti produttivi, o la destinazione degli stessi a diversa finalità commerciale, può certamente perseguire anche l'interesse sociale di *riabilitare* un'area degradata e dismessa. Analogamente, l'attività di riutilizzo, per diverse finalità commerciali, di beni merce che hanno esaurito il loro scopo originario, persegue l'indubbio interesse generale di ridurre la quantità totale di rifiuti generati dalle catene di produzione, e l'interesse - altrettanto generale - di ridurre al minimo lo spreco delle risorse primarie. Questi interessi, però, non sono il principale scopo di quelle attività, ma un effetto collaterale, consequenziale, marginale, e, invero, non è neanche necessario che esso vi sia, in quanto le attività in esame verrebbero comunque poste in essere anche in assenza dell'interesse generale.

Insomma, se anche non è possibile escludere che vi sia un interesse generale, è possibile escludere che esso sia *qualificante* l'attività.

Ciò non toglie, come vedremo, che il latente interesse generale possa aver influito sulle modalità di determinazione della base imponibile e dell'imposta per la tassazione delle relative attività e, di fatti, la dottrina tributaria si è già occupata di questi aspetti.

Il presente contributo, però, mira ad approfondire un'altra questione che è quella dei possibili risvolti fiscali delle attività di rigenerazione e riuso di beni poste in essere senza una vera e propria finalità *economica* e quindi attività mosse *principalmente*, se non *esclusivamente*, dall'obiettivo di perseguire un interesse *sociale, collettivo*, e quindi *generale* sotto questo profilo.

Pertanto, dopo avere sinteticamente analizzato i temi fiscali tradizionali delle attività di rigenerazione e riuso, ci occuperemo di questi aspetti.

## 2. Le tradizionali problematiche tributarie collegate alle attività di rigenerazione e riuso poste in essere con scopo di lucro

I risvolti fiscali delle attività di recupero di opifici industriali dismessi interessano diversi tributi sotto diversi profili.

A riguardo è stato osservato che il territorio del nostro paese, così come quello di altri che hanno una tradizione industriale consolidata, è ricco di insediamenti, ormai in disuso e per lo più degradati, che pongono problemi di ordine ambientale, urbanistico, estetico, quando non addirittura problemi di pubblica sicurezza per il rischio di crolli [Baruzzi 2015, 2539]. Tali immobili possono anche essere di proprietà pubblica, ma per la maggior parte si tratta di beni in proprietà privata, appartenenti a persone fisiche o a società.

In termini economici il valore di tali beni è rilevante nella misura in cui essi possano essere assoggettati ad opere di recupero, riconversione o riuso per diverse finalità commerciali. La possibilità di sfruttamento economico di tali edifici, pertanto, richiede costosi investimenti che, peraltro, prevedono un rientro in termini di profitti soltanto aleatorio e comunque spostato temporalmente in avanti rispetto alla realizzazione dell'investimento.

Come già premesso nel precedente paragrafo, l'attività di recupero di insediamenti industriali dismessi ha anche dei riflessi di utilità sociale, poiché comporta una serie di

esternalità positive, non ultima quella di rigenerare aree già urbanisticamente occupate e quindi evitare l'utilizzo di nuovo suolo. I riflessi di utilità sociale incidono spesso sul profilo fiscale sotto forma di agevolazioni, esenzioni, crediti d'imposta, ecc.

I tributi interessati, in questo caso, sono principalmente imposte indirette, quali l'Iva, il tributo del registro, le imposte cd *ipocatastali*, ecc., ma anche tributi locali, quali Imu e Tasi.

A ciò occorre aggiungere i rischi, per nulla trascurabili, di un contenzioso con l'Agenzia delle Entrate, relativo al valore venale di comune commercio dell'immobile.

È stato osservato che l'incidenza dei suddetti costi fiscali è negativa e potrebbe far desistere l'imprenditore dalla volontà di attuare l'investimento o indirizzare lo stesso verso altri paesi ove l'incidenza del costo fiscale è minore.

Proprio per questa ragione è stato suggerito l'utilizzo di una fiscalità c.d. di vantaggio che possa stimolare l'attività di recupero degli insediamenti industriali dismessi, così come è stato suggerito di utilizzare un sistema che possa escludere una verifica fiscale, rendendo non accertabile il prezzo indicato nell'atto di compravendita [Baruzzi 2015].

In particolare, quanto al tributo del registro (ed alle correlate imposte ipocatastali), ne è stata ipotizzata l'applicazione in misura fissa, previsione – del resto – già contenuta nell'art. 5 della legge n. 168/82 (abrogata con effetto dall'1 gennaio 2014), così com'è stata ipotizzata l'abolizione delle imposte ipocatastali in misura proporzionale con riferimento all'acquisto di fabbricati strumentali per natura. Quanto all'Iva è stato suggerito di estendere l'applicazione dell'aliquota Iva c.d. *intermedia* (del 10%), anche alla fase dell'acquisto [Baruzzi 2015].

Quanto, infine, ai tributi locali, va detto che, in base alle vigenti previsioni normative, Imu e Tasi sono dovute dalle imprese con riferimento agli immobili anche se inagibili (sebbene con aliquota ridotta) e sono dovute anche nel periodo di svolgimento delle attività di recupero (peraltro calcolando la base imponibile sul relativo valore venale delle aree di sedime). Non appare ragionevole che questi tributi,

soprattutto la Tasi che è finalizzata alla fruizione di servizi pubblici di cui difficilmente un immobile dismesso potrebbe godere, debbano essere corrisposti durante le fasi di recupero e ristrutturazione. È quindi condivisibile l'opinione di coloro che hanno proposto la non applicazione di tali tributi durante il periodo di possesso dell'immobile dismesso e, soprattutto, durante la fase del recupero dello stesso.

Si tratta, ovviamente, di problematiche soltanto accennate, che – però – dimostrano che l'aspetto della rilevanza sociale dell'attività di recupero di edifici industriali dismessi ha dei riflessi fiscali anche laddove l'interesse nettamente preminente è quello economico dell'imprenditore.

### 3. *Le attività di rigenerazione e riuso dei beni attuate dal c.d. «privato sociale»*

Esistono attività di rigenerazione e riuso di beni che, differenzialmente da quelle dianzi analizzate, non sono spinte da finalità lucrative, che – anzi – sono, in questi casi, del tutto assenti.

Si tratta di attività di rilevanza sociale, realizzate da cittadini singoli, o aggregati in associazioni, che decidono, volontariamente ed autonomamente, di prendersi cura di determinati beni (per lo più immobili) in disuso o in condizioni di parziale abbandono, con lo scopo di renderli diversamente fruibili e di destinarli a finalità culturali, sociali, ricreative, educative, ecc.

Autorevole dottrina, riferendosi a queste attività, ha coniato l'efficace espressione di «privato sociale» [Gallo 2014, 222], volendo con ciò indicare l'azione di cittadini c.d. «attivi» [Arena 2011a] che, sia singolarmente, che in forma partecipata, assumono volontariamente la cura e la tutela di beni (materiali ed immateriali) che essi non posseggono a titolo di proprietà privata, in quanto beni di rilevanza sociale, collettiva, e quindi beni c.d. comuni, e che, in quanto tali, «sono portatori dei valori morali» che il potere pubblico dovrebbe garantire.

In linea di massima, tali beni sono stati identificati in

quelli «di uso comune» che «assolvono per vocazione naturale ed economica all'interesse sociale, servono i cittadini e possono essere preziosi strumenti di cittadinanza attiva se da loro stessi gestiti» [Gallo 2014, 222]. In quest'ampia categoria sono stati annoverati anche beni di primaria importanza per la collettività e di utilizzo generale, quali l'acqua, l'energia, l'etere, l'ambiente, la formazione sociale, ecc., ma è ovvio che, quelli appena elencati, sono *beni* per i quali difficilmente sarebbe ipotizzabile un'attività di rigenerazione o riuso. Nulla esclude, però, ed anzi si tratta probabilmente delle ipotesi più frequenti, che fra i beni in questione possano rientrare immobili (o anche beni mobili) che hanno una qualche rilevanza per il patrimonio artistico/culturale o che, più in generale, siano fruibili da una collettività determinata.

Gli esempi sono molteplici.

I centri storici delle nostre città abbondano di palazzi di rilevante interesse artistico, ormai disabitati o non più utilizzati, che, per effetto di interventi di privati cittadini, vengono nuovamente resi vivibili e destinati a gallerie d'arte, a pinacoteche, a sale da concerto, centri espositivi multimediali, ecc. Altro esempio è quello di immobili, appartenenti ad enti locali, non più utilizzati, poiché è cessata la loro funzione originaria, che vengono recuperati dai cittadini (per lo più sotto forma di associazioni culturali) – previa autorizzazione dell'ente locale – per tenervi attività ludiche, ricreative o educative, magari destinate ai loro figli. Ma, molto più semplicemente, si può anche pensare all'attività di pulizia delle strade pubbliche o al recupero delle classiche villette comunali, che – per incuria dell'amministrazione pubblica – sono ormai diventate un ricettacolo di rifiuti e che, grazie all'operosità dei cittadini, vengono ripulite, messe in ordine e rese fruibili all'intera collettività.

Non si tratta, con tutta evidenza, di vere e proprie attività di *ristrutturazione*, poiché queste ultime richiedono costosi interventi strutturali, che ovviamente non potrebbero essere privatamente realizzati da cittadini che non sono mossi da scopo di lucro. Le iniziative di cui discutiamo sono invece vere e proprie attività di recupero e riuso di beni, per fini

di esclusivo interesse della comunità locale, che vengono realizzate da cittadini che *responsabilmente* decidono di prendersi cura, assai spesso in supplenza di una latente amministrazione pubblica, di beni di specifico interesse per la loro ristretta collettività. Attività, questa, che – a pieno titolo – può rientrare nel concetto di c.d. «sussidiarietà orizzontale», che indica tutte quelle iniziative di *subsidium* che i cittadini possono svolgere in alternativa all'amministrazione pubblica, supplendo a carenze della stessa.

La c.d. «sussidiarietà orizzontale» ha, di recente, cominciato ad assumere una decisiva rilevanza giuridica. Gli studi di coloro che si sono interessati dell'argomento [Antonini 2000; Arena 2005, 2007a, 2007b, 2011b; Cerulli Irelli 2003b; D'Alessandro 2004; Giglioni 2010], hanno centrato la loro attenzione sulla c.d. *bidirezionalità* dell'istituto, nel senso che essa, da un canto comporta l'obbligo (negativo) dell'amministrazione di non limitare le autonomie iniziate svolte dagli individui e dai *corpi sociali*, e dall'altro comporta l'impegno (obbligo positivo) di favorire tali iniziative; impegno che oggi è solennemente affermato dalla nostra Costituzione, che all'art. 118, ultimo comma, prevede che «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonomia iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà».

Ebbene, è proprio il diffondersi di tali iniziative, l'interesse sociale, scientifico e culturale che esse oggi destano in vari campi di studio (non solo giuridico, ma anche sociologico, urbanistico, ambientale, ecc.) e, non ultimo, l'autorevole sigillo della nostra Carta fondamentale – che ha fatto sorgere la sussidiarietà a principio di tipo generale – che ci inducono a studiare i possibili riflessi fiscali delle suddette attività di rigenerazione e riuso di beni.

In particolare, gli interrogativi che ci poniamo sono i seguenti: esistono già strumenti giuridici che consentono di attribuire rilevanza fiscale a queste attività? Se sì, quali possono essere le ragioni che legittimano una rilevanza fiscale delle attività di rigenerazione e riuso di beni per finalità di interesse generale? Quali possono essere i profili

problematici che una valorizzazione fiscale di queste attività può generare?

4. *L'art. 24 del decreto c.d. «Sblocca Italia», l'art. 190 del d.lgs. n. 50 del 2016 e l'art. 20 del Regolamento di Bologna. Un inizio di normazione in atto sui risvolti fiscali delle attività di rigenerazione e riuso*

La prima risposta che possiamo dare è che esistono già provvedimenti normativi e regolamentari che disciplinano, seppur in via generale, taluni aspetti fiscali delle attività in questione.

In primo luogo, non si può non richiamare la norma contenuta nell'art. 24 del d.l. n. 133 del 12 settembre 2014, noto come decreto «Sblocca Italia» (conv. con modif. nella legge 11 novembre 2014, n. 164).

La disposizione, rubricata *Misure di agevolazione della partecipazione delle comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio*, come noto, prevede la possibilità per i Comuni di «definire i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare», aggiungendo che

gli interventi possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade ovvero interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati, e in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano». Quanto al profilo fiscale, la disposizione prevede che «in relazione alla tipologia dei predetti interventi, i comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere.

La norma non indica espressamente i tributi cui essa si riferisce, limitandosi a precisare che «l'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere».

Disposizione pressoché identica è quella contenuta nell'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016, rubricato con l'ambiguo termine «baratto amministrativo», che consente agli enti territoriali di definire i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale - sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale - che riguardano i medesimi interventi di pulizia, manutenzione, recupero, riuso, ecc. previsti dall'art. 24 del decreto «Sblocca Italia», stabilendo che gli enti territoriali «individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa».

I profili di interesse delle disposizioni in commento, con specifico riferimento al tema oggetto del presente contributo, sono molteplici.

Intanto, esse riguardano proprio le attività di cui ci stiamo occupando, e cioè attività di rigenerazione e riuso di beni, non realizzate con scopo di lucro, ma mosse da finalità definite «di interesse generale» e dirette, sostanzialmente, alla «riqualificazione» del territorio, attraverso la pulizia, manutenzione, decoro urbano, abbellimento, recupero, riuso, ecc., di aree o di beni immobili «inutilizzati».

Le norme, poi, si riferiscono espressamente ad iniziative provenienti da cittadini, singolarmente, o - preferibilmente - costituiti in associazioni. Il che, ancora una volta, esclude il profilo economico tipico delle strutture societarie e pone, invece, l'accento sulla c.d. *partecipazione attiva* dei cittadini volta al recupero del territorio della loro comunità.

Esse, infine, attribuiscono una qualche rilevanza *fiscale* alle suddette iniziative, nella misura in cui prevedono espressamente l'utilizzo dello strumento agevolativo per la valorizzazione delle stesse.

Questi profili impongono almeno tre considerazioni che ci sembrano consequenziali.

Le norme in esame non qualificano l'appartenenza dei beni, né richiedono un titolo di proprietà o possesso degli stessi, ma li qualificano esclusivamente sotto il profilo funzio-



nale, ponendo come condizione che essi siano «inutilizzati». Ne consegue che le attività di rigenerazione e riuso possono riguardare tanto beni di proprietà dei privati, quanto beni della pubblica amministrazione. Anzi, la circostanza che le disposizioni prevedano che siano i comuni a definire, sulla base dei progetti presentati dai cittadini, «i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi», così come la circostanza che esse si riferiscano a beni che difficilmente possono essere di proprietà privata (aree verdi, piazze, strade, ecc.), sembrano indicare che il principale destinatario delle stesse siano proprio beni appartenenti alla (o comunque nella disponibilità della) pubblica amministrazione.

Le attività previste dalle norme, soprattutto se riferite a beni nella disponibilità della pubblica amministrazione, sarebbero di stretta pertinenza della c.d. *mano pubblica*. In sostanza, si tratta di attività che dovrebbero essere realizzate primariamente dagli stessi enti locali. La circostanza che il legislatore abbia previsto la possibilità che le suddette attività vengano realizzate da cittadini singoli o associati, colloca certamente le disposizioni in esame nell'ambito della c.d. *sussidiarietà orizzontale*. Anzi, se l'impegno degli enti locali di definire i criteri e le condizioni alle quali i cittadini possano intervenire, viene interpretato come un favorire tali iniziative (e non sembra sia possibile dare una diversa esegesi delle norme), l'art. 24 del decreto «Sblocca Italia» e l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016 possono essere viste come una concreta attuazione dell'art. 118, ult. c., Cost.

Il termine *sussidiarietà*, *recte* il riferimento diretto all'«esercizio sussidiario dell'attività», è, poi, collegato ai profili fiscali, poiché è previsto che l'esenzione dai tributi «è concessa» proprio «in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività». Insomma, sembra che il legislatore abbia voluto subordinare l'utilizzo della fiscalità c.d. *di vantaggio* alla sussidiarietà orizzontale, nel senso che è proprio quest'ultima che giustifica e legittima la possibilità di concedere esenzioni o riduzioni dei tributi.

I tre profili appena analizzati – che, come detto, sono consequenziali – consentono di giungere ad una prima conclusione: sembra che la fiscalità possa oggi rappresentare uno

strumento per la valorizzazione della sussidiarietà orizzontale e, in particolare, possa rappresentare un valido strumento *per favorire* (nell'ottica costituzionale dell'art. 118 ult. c.) le attività di rigenerazione e riuso di beni, non caratterizzate da scopo di lucro, ma poste in essere con finalità di interesse generale e volte al recupero del territorio.

Analizzeremo meglio tale conclusione allo scopo di comprendere se effettivamente sia corretto il riferimento alla fiscalità *in senso proprio* o se, invece, non si può opportuno operare un riferimento alla fiscalità *in senso lato*.

Ritornando all'analisi del quadro normativo, esso impone altresì un riferimento all'attività regolamentare dei comuni. Difatti, se c'è un aspetto che più di ogni altro caratterizza i profili giuridici della sussidiarietà orizzontale e delle iniziative di rigenerazione e riuso di beni, esso è il c.d. approccio *bottom up* [Bergo 2013]. È «dal basso» che sono nate e si sono sviluppate quelle istanze che poi hanno condotto al conferimento di una veste giuridica a determinate iniziative. È «dal basso» che è nata la volontà dei cittadini di *riappropriarsi* dei beni della collettività e di prendersene cura in supplenza di una pubblica amministrazione troppo spesso assente. È inevitabile, pertanto, che le prime iniziative di giuridificazione di tali attività siano nate all'interno degli enti locali.

Emblematico, in questo caso, è il comune di Bologna che, per primo, ha attribuito una veste giuridica alle iniziative di partecipazione *attiva* dei cittadini, dotandosi di un «regolamento sulla collaborazione fra cittadini ed amministrazione per la cura e la rigenerazione dei beni comuni urbani» (d'ora innanzi indicato come regolamento di Bologna)<sup>1</sup> e, per primo, ha utilizzato lo strumento dei tributi per la valorizzazione di quelle iniziative.

Il regolamento intero meriterebbe un'analisi approfondita che, però, è poco compatibile con i necessari confini

<sup>1</sup> Va precisato, a riguardo, che il regolamento bolognese sull'amministrazione condivisa dei beni comuni è stato varato prima del decreto «Sblocca Italia». Il regolamento, infatti è del febbraio 2014 ed il decreto è del mese di settembre dello stesso anno.



del presente lavoro. Ci limiteremo, pertanto, a trarre dal regolamento ciò che più ci interessa.

In primo luogo una definizione, che consente di circoscrivere *giuridicamente* la tipologia dei beni di cui ci stiamo occupando. L'art. 2 del regolamento, infatti, definisce i «beni comuni urbani» come quei

beni, materiali, immateriali e digitali, che i cittadini e l'Amministrazione, anche attraverso procedure partecipative e deliberative, riconoscono essere funzionali al benessere individuale e collettivo, attivandosi di conseguenza nei loro confronti ai sensi dell'art. 118 ultimo comma Costituzione, per condividere con l'amministrazione la responsabilità della loro cura o rigenerazione al fine di migliorarne la fruizione collettiva.

È una definizione assai ampia che consente certamente di includervi tanto i beni immateriali di cui ha già parlato la dottrina tributaria [Gallo 2014, 222] (l'etere, l'acqua, l'energia, ecc.), quanto i beni immobili (o mobili) di rilevanza storico/artistica e/o sociale di una più ristretta comunità territoriale.

In secondo luogo, il concetto di c.d. «patto di collaborazione» che, ai sensi dell'art. 5 del regolamento, è «lo strumento con cui Comune e cittadini attivi concordano tutto ciò che è necessario ai fini della realizzazione degli interventi di cura e rigenerazione dei beni comuni».

Infine, ciò che maggiormente ci interessa, lo strumento fiscale, previsto dall'art. 20 del regolamento. Su questa disposizione è necessario soffermarsi.

L'articolo 20, rubricato «esenzioni ed agevolazioni in materia di canoni e tributi locali», contiene diverse previsioni.

Intanto, il primo comma, richiamando, a sua volta, il regolamento per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche del medesimo Comune, stabilisce che le attività svolte nell'ambito dei patti di collaborazione di cui al precedente articolo 5, possono essere esentate dal canone per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche (c.d. Cosap). In particolare, l'art. 29, c. 2, del regolamento per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche, prevede

che, per le occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico, possono essere accordate riduzioni del Cosap «fino alla sua totale esenzione»; l'art. 20 del regolamento sull'amministrazione condivisa dei beni prevede, poi, che le attività svolte nell'ambito dei patti di collaborazione di cui al richiamato art. 5, «sono considerate di particolare interesse pubblico agli effetti delle agevolazioni previste dal regolamento comunale per l'occupazione di suolo pubblico e per l'applicazione del relativo canone». Dal combinato disposto delle due norme si evince che le attività di rigenerazione e riutilizzo di beni per finalità di interesse generale – che, come detto, rientrano certamente nelle attività di cui all'art. 5 del regolamento per l'amministrazione condivisa dei beni – sono considerate iniziative di particolare interesse pubblico e, dunque, le eventuali occupazioni di suolo pubblico svolte nell'esercizio di tali iniziative possono fruire di una riduzione del Cosap fino alla sua esenzione totale.

Sempre in tema di Cosap, il secondo comma dell'art. 20 del regolamento di Bologna, con specifico riguardo alla partecipazione attiva dei cittadini, prevede che le «raccolte pubbliche di fondi svolte nell'ambito dei patti di collaborazione di cui all'articolo 5», non costituiscono esercizio di attività commerciale, agli effetti delle esenzioni ed agevolazioni previste dal regolamento per l'applicazione del Cosap.

Il terzo comma dell'art. 20 prevede, invece, esenzioni ed agevolazioni in materia di imposta municipale secondaria, sancendo che le attività svolte nell'ambito dei patti di collaborazione di cui all'articolo 5 si considerano «intese alla più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, agli effetti delle esenzioni ed agevolazioni previste dall'articolo 11, c. secondo, lettera f del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23».

Infine, con disposizione di carattere generale, l'ultimo comma dell'art. 20 del regolamento, stabilisce che il Comune, nell'esercizio della potestà regolamentare prevista dall'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può disporre «ulteriori esenzioni ed agevolazioni, in materia di entrate e tributi, a favore delle formazioni sociali che svolgono attività nell'ambito dei patti di collaborazione di cui all'articolo 5».

Il regolamento di Bologna ha fatto da apripista ad una serie di altri comuni che hanno adottato disposizioni identiche, o analoghe<sup>2</sup>, anche in tema di fiscalità e sussidiarietà.

Gli spunti di approfondimento offerti dal regolamento di Bologna sono diversi, e vanno dalla individuazione di specifici tributi (imposta municipale secondaria) o oneri sulle concessioni governative (Cosap) che possono essere utilizzati come strumenti per *favorire* le attività di rigenerazione e riuso, alla qualificazione delle attività di sussidiarietà orizzontale come attività di particolare interesse pubblico.

Indubbiamente si tratta pur sempre di una norma secondaria con valenza *locale* che, però, come detto ha avuto un positivo effetto di contaminazione nei confronti di altre amministrazioni, ed è proprio questa la ragione che ci ha indotto ad annoverarla fra le disposizioni di rilievo e che ci impegnerà al suo ulteriore richiamo nelle successive considerazioni.

### 5. Le possibili ragioni di una rilevanza fiscale delle attività di rigenerazione e riuso

Tornando ai quesiti che ci eravamo posti a chiusura del § 3, domandiamoci adesso quali possano essere le ragioni di una potenziale rilevanza fiscale delle attività di rigenerazione e riuso.

In altri termini, qual è la *ratio*, qui intesa come criterio di legittimazione, dell'art. 24 del decreto «Sblocca Italia», dell'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016 (ma anche delle previsioni contenute nel regolamento di Bologna)? E, ancora, si tratta di norme isolate, o possono, invece, rappresentare esempi di disposizioni volte a *favorire* fiscalmente forme di sussidiarietà orizzontale?

Riteniamo che vi siano almeno due ragioni, una socio-

<sup>2</sup> Per un elenco aggiornato dei comuni che hanno già adottato un regolamento analogo (o che sono in procinto di adottarlo) si veda <http://www.labsus.org/1-regolamenti-per-lamministrazione-condivisa-dei-beni-comuni/>.

logica e l'altra giuridica, che hanno spinto ad attribuire una rilevanza fiscale alle attività di sussidiarietà orizzontale, e che hanno svolto il ruolo di criteri di legittimazione delle norme che quella rilevanza hanno previsto. Si tratta del progressivo smantellamento del *welfare state* così com'era stato originariamente concepito, con la conseguente crisi dei tradizionali modelli impositivi sul reddito [Boria e Puri 2012; Boria 2013; 2017], e del progressivo indebolimento del principio panpubblicistico dell'esclusiva dello Stato nella cura degli interessi generali e nell'erogazione di servizi di interesse collettivo [Cerulli Irelli 2003b, 4].

L'analisi di questi aspetti è importante non soltanto per cogliere la *ratio* delle norme attualmente vigenti, ma soprattutto in una prospettiva *de jure condendo*, poiché la fondatezza e la rilevanza dei criteri di legittimazione delle norme (vigenti) che usano la leva fiscale per valorizzare le attività di rigenerazione e riuso di beni per fini di interesse generale, possono costituire il presupposto per l'emanazione di ulteriori disposizioni che arricchiscano un quadro, qual è quello attuale, decisamente povero di interventi normativi. Insomma, il futuro dei rapporti fra fiscalità e sussidiarietà orizzontale dipende proprio dall'esistenza di validi criteri di legittimazione che possano giustificare l'uso dei tributi come strumento per *favorire* le attività di partecipazione attiva dei cittadini.

### 5.1.1. Segue: la crisi «ideologica» del «welfare state» e l'affermazione del principio della responsabilità personale come possibile ratio della valorizzazione giuridica (e, quindi, anche fiscale) della sussidiarietà orizzontale

Quanto al primo aspetto, sebbene il tema della crisi del *welfare state* sia articolato e complesso e certamente la sua analisi non può essere compiutamente realizzata in questa sede, vi sono, però, dei punti essenziali che è possibile richiamare e che ci appaiono particolarmente utili.

È stato osservato che «the welfare state in all its concrete shapes [...] incarnates the principle according to which

citizenship is to be defined in terms of the fruition of civil, political and social rights» [Pinzani 2016, 119]. In altri termini, il *welfare state* non è stato concepito esclusivamente in un'ottica economica di tipo redistributivo, ma anche in un'ottica socio-politica – e per conseguenza giuridica – come quel sistema che ha creato un rapporto Stato-cittadino per effetto del quale quest'ultimo è identificato proprio in ragione della sua possibilità di fruire, non soltanto di diritti civili e politici, ma anche, e soprattutto di diritti sociali. Anzi la fruizione dei diritti sociali è quella che concretamente consente la reale affermazione delle prime due categorie di diritti (aggiunge Pinzani [2016, 120] che «the latter ones are then understood as those rights that grant to citizens the material conditions to concretely enjoy the others, i.e. as the guarantee that civic and political rights will not be granted only formally, but really enjoyed»). Insomma, se sotto il profilo economico il *welfare state* è l'affermazione del modello redistributivo della ricchezza in un'ottica allocativa delle risorse, sotto il profilo giuridico esso è lo strumento dell'affermazione dei diritti sociali.

È inevitabile, pertanto, che la crisi economica del *welfare state* abbia coinvolto anche il modello del rapporto Stato-cittadino e dunque abbia posto il problema del limite della fruizione dei diritti sociali.

I teorici del c.d. «neoliberalismo», che – a torto o a ragione – vengono considerati come i principali detrattori del modello classico di *welfare state*, hanno ricostruito in termini clientelari le complesse dinamiche fra classe politica e cittadini/elettori, giungendo ad affermare che «a consequence of the welfare state was the transformation of citizens into clients, whose electoral behavior would be influenced or even determined by what political parties would promise with regard to public services» [Habermas 1975].

Ovviamente, la crisi del *welfare state*, notoriamente seguita al c.d. *trente glorieuses* (il trentennio di benessere sociale che va dal 1945 al 1975), è stata principalmente causata da contingenze economiche, quali la crisi petrolifera degli anni Settanta, la conseguente crisi inflazionistica (e, a volte, addirittura deflazionistica) di molti stati europei,

ecc.; le successive, quanto conseguenti, politiche di *austerity* furono la risposta alle dilaganti politiche keynesiane che avevano trionfato nelle decadi precedenti. In un clima economico di questo tipo era inevitabile che i costi legati alle massicce politiche sociali del *welfare* venissero criticati ed era altresì inevitabile che la soluzione politica più immediata fosse un taglio delle spese sociali accompagnato da tagli alla tassazione e dalla elaborazione di nuovi modelli di imposizione sul reddito. La storia ci ha mostrato che sebbene i principali fautori delle politiche anti-*welfare*, fossero politici conservatori e di ispirazione neoliberalista (Reagan negli Stati Uniti e la Thatcher nel Regno Unito), furono poi governi attratti nell'orbita riformista e di sinistra (almeno dichiarati tali) ad attuare le più importanti politiche di tagli alle spese sociali (osserva Pinzani [2016, 121] che tali tagli furono attuati principalmente da Clinton negli Stati Uniti, da Blair nel Regno Unito e da Schröder in Germania) e ciò che più ha destato l'attenzione degli studiosi è la circostanza che tali tagli vennero attuati con il consenso dell'elettorato che maggiormente ne avrebbe sofferto.

Le ragioni di tale sorprendente consenso risiedono proprio nella crisi *ideologica* del *welfare state*, una crisi che può trovare spiegazione in quelli che, secondo Samuel Brittan, sono le principali contraddizioni di uno Stato democratico [Brittan 1975]. L'Autore, riprendendo parzialmente il pensiero di Hayek e Schumpeter, ha osservato che, in primo luogo, la democrazia genera eccessive aspettative economiche nei cittadini, che sono direttamente connesse con la fruizione dei diritti sociali, e che, in secondo luogo, i sistemi democratici generano tendenzialmente la formazione di gruppi sociali che tendono ad imporre le loro esigenze, con costi economici che si riflettono sulla collettività. Ciò che ha indotto l'Autore ad affermare che «an excessive burden is placed on the "sharing out" function of the government» [*ibidem* 1975, 130].

Ma il problema generato dalle politiche di *welfare* non è soltanto l'onere economico eccessivo collegato alle funzioni redistributive di uno Stato, quanto anche la diffusione di una condotta morale di tipo assistenzialista. È proprio

questo il nucleo centrale della critica sociologica al sistema redistributivo ed è proprio questo il profilo principale della crisi ideologica del *welfare state*. Secondo gli esponenti del neoliberalismo (e fra essi Brittan) un eccesso di stato sociale genera nei cittadini una sorta di *aspettativa irresponsabile*, in quanto i cittadini, fruitori dei benefici sociali, non ne valutano i costi in tema di bilancio o, quantomeno, non li valutano responsabilmente, per la semplice, quanto evidente, ragione che non pensano di essere loro a doverli sostenere. Diversamente opera il cittadino nel privato, quando deve affrontare scelte personali o familiari, in quanto -- in questi casi -- le scelte sono responsabili e sono attente al costo ed al budget.

In estrema sintesi (la sola che ci è consentita nel presente scritto) la crisi ideologica del *welfare state*, così come ci è raccontata dai neoliberalisti, si racchiude tutta nel contrasto fra la naturale tendenza alla *irresponsabilità* (*unaccountability*) di un individuo che basa le proprie aspettative di vita sulle politiche sociali dello Stato e l'opposta tendenza alla *responsabilità* (*accountability*) dell'individuo che non nutre grosse aspettative dallo Stato, ma sa di dover fare affidamento sul suo duro lavoro. La soluzione offerta dai neoliberalisti alla crisi ideologica del welfare è quella del meno Stato e più responsabilità individuale del cittadino. Una soluzione ben sintetizzata nel libro che David Kelley pubblicò nel 1998: *A Life of One's Own. Individual Rights and the Welfare State* [Kelley 1998].

Non vogliamo certamente prendere posizione su una questione così complessa -- se abbiano o meno ragione i neoliberalisti e se effettivamente l'eccesso di stato sociale generi irresponsabilità nei cittadini -- un dato, però, è certo ed è stato acutamente evidenziato: tali idee sono state ormai definitivamente acquisite nel lessico della moderna politica, nell'ideologia comune e nel pensiero dominante, tanto da giocare un ruolo decisivo nella legittimazione delle scelte governative di progressivi tagli alla spesa sociale (osserva opportunamente Pinzani [2016, 125] che « the concepts and arguments used by Brittan have become part of the prevalent common sense, not

only among political and economical scientists, but also in everyday political discourse»).

Ebbene, tali concezioni hanno costituito, anche inconsapevolmente, un substrato ideologico che ha spinto progressivamente a valorizzare le assunzioni di *responsabilità* da parte dei cittadini. In altri termini, l'assunzione di responsabilità da parte di cittadini consapevoli che decidono di attivarsi ed intervenire là dove la pubblica amministrazione non arriva, sembra rappresentare il risvolto positivo della crisi ideologica del *welfare state*. Se un eccesso di politiche sociali ha condotto alla deresponsabilizzazione dei cittadini (sotto veste di elettori) nelle scelte politiche, allora la valorizzazione della *responsabilità dell'individuo* può rappresentare un valido antidoto contro i mali economici dello *stato sociale*.

Ora, ci sembra che alla base della scelta costituzionale di favorire le attività di sussidiarietà orizzontale, stia anche la volontà di valorizzare l'assunzione di *responsabilità* da parte dei cittadini attivi che si prendono cura dei beni comuni. La matrice ideologica della valorizzazione costituzionale della sussidiarietà orizzontale potrebbe allora riscontrarsi anche nel profilo positivo della crisi ideologica del *welfare state* e, dunque, nell'intendimento di favorire e premiare l'assunzione di *responsabilità* degli individui.

Se è così, allora, è evidente che uno dei criteri di legittimazione (di matrice sociologica) delle norme che comportano una *valorizzare fiscale* delle attività di rigenerazione e riuso di beni da parte di cittadini per finalità di interesse generale, è quello che consiste nell'intento di premiare, mediante lo strumento della fiscalità, l'assunzione di *responsabilità* da parte di quei cittadini.

Ciò, d'altra parte, traspare dalle disposizioni oggi vigenti, come il già citato art. 2 del regolamento di Bologna, che valorizza l'assunzione di *responsabilità* da parte dei cittadini attivi che legittima il ricorso allo strumento delle agevolazioni fiscali previste dal successivo art. 20 e l'assunzione di *responsabilità* è direttamente collegata alla previsione costituzionale (art. 118, ult. c.) di *favorire* le iniziative di sussidiarietà orizzontale.

Ma non è soltanto il dato normativo che pone la *responsabilità* al centro delle scelte di valorizzazione (fiscale) delle iniziative di partecipazione attiva. Anche la dottrina ha osservato che attraverso il principio di sussidiarietà, i cittadini e tutti coloro che sono interessati alla cura dei beni comuni, non richiedono alle istituzioni le risorse finanziarie per soddisfare le loro esigenze, ma diventano *corpi intermedi* «organizzati, che partecipano, operano con efficienza, si assumono *responsabilità*, prestano la loro capacità organizzativa e il loro lavoro, in nome dell'interesse generale e della solidarietà» [Gallo 2014, 222].

L'aspetto positivo della crisi ideologica dello *status sociale* (e cioè la valorizzazione dell'assunzione di *responsabilità* da parte dei cittadini), dunque, ben può rappresentare una delle ragioni che legittimano il ricorso alla fiscalità come strumento per favorire le iniziative di sussidiarietà orizzontale, in generale, e le iniziative di rigenerazione e riuso di beni, in particolare.

Se questa è una delle possibili ragioni di tali norme, allora l'art. 24 del decreto «Sblocca Italia» e l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016, non vanno considerate come norme isolate e transitorie, ma come antesignane di una serie di disposizioni che, mercé lo strumento della fiscalità cd premiale, possano gratificare l'assunzione di responsabilità da parte dei cittadini.

### 5.2. Segue: la crisi del principio panpubblicistico dell'esclusiva dello Stato nella cura e perseguimento degli interessi generali come possibile ratio della valorizzazione fiscale delle attività di rigenerazione e riuso di beni

Sotto altro profilo, un diverso criterio di legittimazione (questa volta, giuridico) delle norme che attribuiscono rilevanza fiscale alle attività di cui ci stiamo occupando può essere trovato nella crisi del principio panpubblicistico dell'esclusiva dello Stato nella cura e perseguimento degli interessi generali.

È stato osservato, a riguardo, che il principio della sussi-

diarietà orizzontale «si oppone a quello panpubblicistico che a sua volta ha dominato a lungo nell'esperienza positiva dello Stato moderno, sino a tempi recentissimi» secondo il quale «a ogni esigenza o bisogno di carattere collettivo, cui far fronte con attività di interesse generale, di amministrazione, [...] provvedere lo Stato o comunque una organizzazione pubblica» [Cerulli Irelli 2003b, 4]. L'affermazione, soprattutto costituzionale, della sussidiarietà orizzontale mette in crisi questo principio, sostenendo l'idea che alle attività, di interesse generale, fra cui quelle della cura dei beni comuni, non deve dedicarsi necessariamente l'amministrazione pubblica, ma possono provvedere direttamente i cittadini, che anzi devono essere *favoriti* dalla pubblica amministrazione nelle loro iniziative, laddove gli strumenti di cui essi dispongono non siano sufficienti (è questo il senso c.d. *bidirezionale* della sussidiarietà orizzontale: un *subsidiium* del cittadino nei confronti dello Stato ed un *subsidiium* dello Stato nei confronti del cittadino).

Sotto il profilo strettamente fiscale, l'affermazione del principio di sussidiarietà orizzontale in contrapposizione al principio panpubblicistico dell'egemonia della *mano pubblica*, spezza il tradizionale rapporto fisco/contribuente. L'idea secondo la quale è la pubblica amministrazione (i.e. lo Stato) che deve curare il bene pubblico ed il cittadino deve limitarsi a contribuire attraverso il pagamento dei tributi, si deve ora misurare con il diverso principio secondo il quale la cura del bene comune può anche essere perseguita dal cittadino e l'amministrazione deve assumere l'impegno a *favorire* le iniziative di quest'ultimo.

Quali sono i possibili risvolti fiscali di questo radicale mutamento di prospettiva?

È una tematica di estremo interesse che coinvolge, però, profili generali che non possono in questa sede essere affrontati.

Alcuni aspetti, tuttavia, sembrano pertinenti al tema oggetto del presente contributo. Per esempio, è certamente pertinente alla nostra analisi il problema se nel termine *favorire*, contenuto nell'art. 118, ult. c., Cost., possa anche rientrare lo strumento fiscale.

Riteniamo che ciò sia possibile.

In estrema sintesi, il ragionamento è il seguente: ciò che legittima l'ente locale alla percezione del tributo è l'erogazione del servizio (il che non significa che il tributo vada pagato solo se si fruisce del servizio, ma che la fruizione del servizio è un criterio di legittimazione del tributo), ma se quel particolare servizio che consiste nella cura del decoro e della fruibilità dei beni comuni è svolto dal cittadino, e se - ai sensi dell'art. 118, ult. c., Cost. - gli enti locali «favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini», fra gli strumenti del favorire nulla esclude che vi possa essere quello fiscale.

Si badi, non stiamo, con ciò, dicendo che l'ente locale remunererà la prestazione del cittadino attivo con uno sconto del tributo, poiché questa affermazione presuppone un'idea di corresponsività dei tributi locali che è ben lungi dall'essere condivisa, stiamo invece dicendo che l'ultimo comma dell'art. 118 Cost. sembra creare un plafond di legittimazione costituzionale in ragione del quale diviene ammissibile la possibilità di utilizzare i tributi c.d. «accasuali» come strumento per favorire le iniziative di sussidiarietà orizzontale dei cittadini e, quindi, per favorire le attività di rigenerazione e riuso di beni da parte degli stessi.

In ultima analisi, la crisi del principio panpubblicistico dell'esclusiva dello Stato nella cura dei beni comuni e l'apertura costituzionale alle autonome iniziative dei cittadini, crea una base di legittimazione per l'utilizzo dei tributi amministrati dagli enti locali come strumenti per favorire quelle iniziative.

Ecco, allora, che l'art. 24 del decreto «Sbolca Italia», l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016, così come le richiamate disposizioni del regolamento del comune di Bologna, possono trovare una ratio proprio nella connessione di questi due fattori.

Ciò, si badi, nulla ci dice sul *come* possano essere utilizzati quei tributi. Questo è un aspetto tutt'altro che semplice e che cercheremo di chiarire nel prossimo paragrafo.

## 6. Gli aspetti problematici dell'utilizzo dei tributi come strumento per favorire le attività di rigenerazione e riuso di beni per fini di interesse generale

Tema certamente complesso è quello dei modi di utilizzo dei tributi per favorire iniziative di sussidiarietà orizzontale, fra cui quelle di rigenerazione e riuso di beni, e - correlativamente e conseguentemente - quello della selezione dei tributi da utilizzare. Non a caso, proprio sotto questo aspetto, tanto l'art. 24 del decreto «Sbolca Italia», quanto l'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016, rimangono vaghi, limitandosi a stabilire che, in relazione alla tipologia di interventi realizzati, gli enti territoriali possono deliberare «riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere». Le norme, dunque, non dicono né *come* debbano essere attuate le «riduzioni o esenzioni», né *quali* possano essere i tributi interessati.

Certamente, una delimitazione immediata è possibile: trattandosi di tributi amministrati dai comuni, dovremmo principalmente riferirci ai tributi c.d. *locali*. Il problema, allora, diventa quello di comprendere *quali* tributi locali utilizzare e *come* utilizzarli (cioè come attuare le esenzioni e le riduzioni).

### 6.1. Segue: come utilizzare le riduzioni o esenzioni della tassazione? Difficoltà pratiche e teoriche

Quanto alle modalità di utilizzo, la risposta più semplice potrebbe essere la seguente.

Le attività di rigenerazione e riuso comportano prestazioni (da parte dei cittadini attivi) che competerebbero all'amministrazione locale; i cittadini, dunque, si sostituiscono (il c.d. *subsidiium*) all'amministrazione e svolgono attività di competenza della stessa. Quest'ultima, pertanto, potrebbe remunerare tali attività con sconti d'imposta ragguagliati al valore economico delle prestazioni. In altri termini, le iniziative di rigenerazione e riuso determinano un risparmio di costi per l'ente pubblico (pari al budget che questo



avrebbe dovuto utilizzare per realizzare le relative attività) e, pertanto, l'ente locale potrebbe riconoscere ai cittadini esenzioni o riduzioni dei prelievi fiscali ragguagliate al costo risparmiato. Il che, peraltro, giustificherebbe l'utilizzazione del termine «baratto amministrativo» nella rubrica dell'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016. Il sostantivo «baratto» suggerisce un'equivalenza economica fra i beni barattati, pertanto l'attività di rigenerazione e riuso verrebbe barattata con l'agevolazione tributaria e la riduzione del prelievo dovrebbe essere equivalente al valore economico della prestazione resa. Tale soluzione, però, comporta difficoltà ad un tempo pratiche e teoriche.

Sotto il profilo pratico, come si fa a calcolare il valore economico della prestazione di rigenerazione e riuso? E, nelle ipotesi (che poi sono le più frequenti) in cui la prestazione è resa in forma associata da associazioni di cittadini attivi, come si fa a calcolare il valore/quota delle prestazioni del singolo? Sono interrogativi ai quali personalmente non saprei rispondere.

Ferme le difficoltà pratiche, è però sotto il profilo teorico che, a nostro modo di vedere, sorgono i problemi di più difficile soluzione. L'idea del «baratto amministrativo», infatti, si coniuga con una concezione *corrispettiva* dei tributi locali che convince poco (o, quantomeno, convince *pochi*).

Intanto, va detto che, per la maggior parte, i tributi locali sono tasse (o, almeno così vengono definiti); si pensi alla Tasi, alla Tari, alla Tosap, ecc. e, dunque, occorre chiedersi se la *corrispettività*, insita nel concetto di *baratto*, sia compatibile con la natura e la struttura delle tasse.

Coloro che si sono approfonditamente occupati dell'argomento, hanno acutamente sottolineato che, sebbene l'utilizzo dei termini «tributi commutativi» o «corrispettivi» sia diffuso – in dottrina e giurisprudenza – per indicare le tasse, questi concetti vanno ben approfonditi, perché possono generare equivoci [Del Federico 2009, 77]; segnatamente, possono richiamare l'idea di un prelievo basato sulla logica dello scambio. Una logica, che per secoli ha giustificato l'esistenza dei tributi *tout court*, ma che è entrata in crisi nelle moderne democrazie rappresentative ed è grazie al

fondamentale contributo di Ezio Vanoni [1961] che oggi possiamo studiare la parabola di evoluzione e declino della cd teoria dello *scambio*.

La moderna concezione della fiscalità rifiuta l'idea di un rapporto di scambio tra il contribuente ed il Fisco, e ciò non soltanto nelle imposte che, notoriamente, sono tributi c.d. «causalis», ma anche nelle tasse, che sono invece tributi «causalis». I principi che oggi sorreggono l'imposizione, come noto, sono quelli della capacità contributiva e del beneficio, concetto – quest'ultimo – nel qual «è confluita la parte più moderna e ragionevole della teoria dello scambio» [Del Federico 2009, 79].

Ebbene, è proprio la logica del *beneficio* che oggi tende a giustificare l'applicazione delle tasse. Questi prelievi, è stato autorevolmente osservato, hanno la loro ragion d'essere nella «particolare prestazione» o nel «particolare servizio ricevuti dalla Pubblica Amministrazione» [Moschetti 1973, 100] e quindi nel *beneficio* che il cittadino ne riceve. È su quest'idea che si basa la contrapposizione di fondo fra tributi retti dal principio della capacità contributiva (le imposte) e tributi retti dal principio del beneficio (le tasse); una contrapposizione basata, com'è evidente, sul criterio di legittimazione, nel senso che è il principio di capacità contributiva che legittima le imposte ed è il principio del beneficio che legittima le tasse. Questi ultimi tributi, pertanto, si pagano non in vista del concorso (solidale) alle spese pubbliche ed in *ragione* della capacità contributiva di ciascuno, ma in vista del beneficio che il cittadino riceve dalla prestazione pubblica e, dunque, in *ragione* dello «scambio di utilità», che, si badi, è cosa ben diversa dallo *scambio di prestazioni* (prestazione patrimoniale del cittadino che paga la tassa vs prestazione di servizio dell'ente locale). Secondo quest'ordine di idee, il collegamento fra l'art. 53 e l'art. 2 Cost. comporta la non applicabilità del principio di capacità contributiva a quei tributi che trovino la loro «causa giuridica» non nel dovere di solidarietà, ma in una prestazione o in un servizio ricevuto dalla p.a., precisando – altresì – che il collegamento con la prestazione o con il servizio non deve essere «puramente estrinseco od occasionale», ma deve trattarsi di «un colle-



gamento che individui la giustificazione sostanziale della contribuzione» [*ibidem* 1973, 100 ss.].

È su queste basi che si è operata la distinzione fra tributi che trovano la loro *ratio* in un «fatto» espressivo di capacità contributiva (*i.e.* le imposte) e tributi che trovano la loro *ratio* in uno «scambio di utilità» che è sganciato dalla capacità contributiva (le tasse). Il riferimento alla *ratio* del tributo implica ovviamente la necessità di individuare la *funzione* dello stesso, e cioè valutare se il prelievo coercitivo di ricchezza persegua il fine di colpire una manifestazione di ricchezza espressiva di capacità contributiva (ed è il caso delle imposte), ovvero sia correlato ad una particolare «utilità» ricevuta (ed è il caso delle tasse).

Si tratta, invero, di un tema complesso che non mette d'accordo tutti gli studiosi.

Altra parte della dottrina, infatti, ha evidenziato i rischi del metodo c.d. *funzionale*, considerando in prospettiva critica tanto l'idea della inconciliabilità fra capacità contributiva e beneficio nella struttura delle tasse, quanto la circostanza che la distinzione fra tributi «contributivi» (retti dalla capacità contributiva) e tributi «commutativi» (retti dal beneficio) sia fatta riferendosi alla *ratio* del prelievo. Pur non negando la fecondità del metodo funzionale, quest'altra dottrina ha voluto privilegiare il metodo c.d. *strutturale*, «prestando altresì particolare attenzione al regime giuridico della fattispecie» [Del Federico 2009, 79].

L'idea è che la correlazione fra le utilità «caratterizza giuridicamente la fattispecie imponibile» e non è «relegata a mera *ratio* del prelievo». Insomma, la correlazione fra le utilità entra nel presupposto del tributo, nel senso che è elemento che la norma considera quale parte strutturale del presupposto. Lo schema è quello classico della fattispecie tributaria: legge-presupposto-obbligazione, ed è la legge che introduce la correlazione fra le utilità nella struttura del presupposto, per cui «il presupposto dei tributi paracommutativi consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si ricollega al godimento di un bene pubblico, e/o all'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico in favore del contribuente o di un gruppo, giuridicamente

qualificato, del quale egli fa parte». Insomma, elemento fondante del presupposto o, più in generale, della fattispecie imponibile della tassa – e quindi elemento giuridico della fattispecie e non soltanto elemento economico della *ratio* – è il «vantaggio goduto individualmente dal privato» [*ibidem*, 89-92].

La diretta conseguenza è la negazione di qualsivoglia rilevanza *corrispettiva* al rapporto fra il cittadino che versa il tributo e la pubblica amministrazione che fornisce il servizio, poiché nella fattispecie imponibile delle tasse, *recte* tributi «paracommutativi» (perché parzialmente diversa è la conclusione con riferimento alle tasse c.d. «facoltative»), il godimento (utilità) che caratterizza la fattispecie «non ha rilevanza sinallagmatica (corrispettiva)», nel senso che «non vi sono reciproche obbligazioni delle parti». L'utilità che il cittadino può ritrarre dall'attività della pubblica amministrazione, pertanto, è elemento qualificante del presupposto del tributo, ma non dà luogo ad un rapporto a prestazioni corrispettive. In altri termini, il vantaggio economico goduto in via individuale dal privato «assume rilevanza sotto il profilo della fattispecie imponibile, del presupposto di fatto dell'obbligazione *ex lege*, e non sotto il profilo del rapporto sinallagmatico» [*ibidem*, 92], in quanto – sotto il profilo genetico – il rapporto è legge-presupposto-obbligazione, e dunque il cittadino non versa la tassa perché riceve in cambio una prestazione, ma perché lo impone la legge. Il collegamento fra le prestazioni, dunque, è fatto costitutivo della fattispecie imponibile perché è la legge che così lo qualifica, non perché venga attribuita qualsivoglia rilevanza alla volontà delle parti. Sotto il profilo funzionale, poi, sono del tutto irrilevanti le eventuali dinamiche di squilibrio fra le prestazioni, che rilevano, semmai, in un rapporto obbligatorio di tipo privatistico che ha la sua fonte nella volontà delle parti, ma nessun peso hanno nella dinamica dei tributi, a meno che tale peso non lo preveda, ancora una volta, la norma.

La conclusione cui giunge la dottrina in esame è che i tributi «paracommutativi» sono certamente caratterizzati da una correlazione tra attività pubblica e prestazione patrimoniale.

niale del contribuente, ma tale correlazione è «giuridicamente rilevante a livello di fattispecie imponible», «giammai per far riferimento a rapporti tributari corrispettivi e commutativi (in termini civilistici)» [ibidem, 95]. E, d'altro canto, sotto il profilo economico, si è osservato che «non è [...] concepibile, nemmeno sul piano economico, un sistema tributario statale fondato su criteri sinallagmatici e, quindi, su tributi poco utilizzabili quali strumenti di redistribuzione» [Gallo 2007, 113].

Pur non mettendo in dubbio la fecondità ed il rigore metodologico delle superiori considerazioni, riteniamo – tuttavia – che il riferimento all'*utilità* (beneficio) quale criterio di legittimazione delle tasse e, quindi, *ratio* economica di questi tributi, che li distingue da quelli che trovano il loro criterio di legittimazione nella capacità contributiva, sia una soluzione che mette al riparo da possibili obiezioni concernenti l'effettiva struttura del presupposto di questi prelievi. Intendiamo dire che, se certamente il principio del beneficio è criterio che legittima l'esistenza delle tasse, difficilmente – invece – troveremo il *beneficio* quale presupposto di una tassa. Il fatto generatore dell'obbligo tributario – *recte*, il fatto che la norma individua come generatore dell'obbligo di versamento – infatti, non sembra essere, quantomeno in via diretta, il *beneficio* che il cittadino ritrae dalla prestazione pubblica (che è invece la *ratio* del tributo), ma un fatto che qualifica il contribuente come potenziale fruitore di quel beneficio, e la stessa potenzialità fruitoria è sottintesa dalla norma, non direttamente esplicitata. E così, per attenerci al sistema vigente, nella Tasi il presupposto non è la fruizione del servizio indivisibile (che è, invece, ciò che legittima l'esistenza del tributo), ma il possesso o la detenzione di un immobile; nella Tari il presupposto non è la fruizione del servizio di raccolta di rifiuti (che è, invece, ciò che legittima l'esistenza del tributo), ma il possesso o la detenzione di un locale o di un'area scoperta suscettibili di produrre rifiuti. Quanto all'Imu, poi, si è in presenza di un'imposta, per cui diviene problematico

lo stesso riferimento al concetto di beneficio<sup>3</sup>. Peculiare è la struttura della Tosap, ove il presupposto è la stessa occupazione dell'area e dello spazio pubblico e, dunque, potrebbe ragionevolmente sostenersi che il *beneficio* ritratto dall'occupazione del suolo pubblico rientra nella struttura del presupposto. Non è un caso, però, che proprio la Tosap possa assumere una conformazione giuridicamente diversa dalla tassa, trasformandosi in un canone per il quale parte della dottrina ha escluso la natura tributaria [Tesouro 2016, 340].

Insomma, ci sembra che la tesi che considera lo scambio di utilità (beneficio) (esclusivamente) come ratio del tributo (identificante le tasse), non considerandolo come elemento strutturale della fattispecie, mostri maggiore aderenza al quadro normativo.

Tornare al criterio c.d. *funzionale*, però, non significa riconoscere la natura sinallagmatica delle tasse. La circostanza che lo scambio di utilità venga identificato come criterio di legittimazione del prelievo, non implica il riconoscimento della corrispettività delle prestazioni fra cittadino e pubblica amministrazione. È vero il contrario. La *ratio*, infatti, è elemento di giustificazione della norma che pone il tributo, ed è quindi proprio quell'elemento che esige che il rapporto abbia fonte nella legge e non possa essere disciplinato se non dalla legge, e non certo dall'autonomia privata delle parti. In altri termini, ci sembra che se le tasse hanno fonte nella legge è perché il criterio di legittimazione delle stesse (lo scambio di utilità), ad un tempo, giustifica ed esige che la regolamentazione del rapporto sia giuridica, e lo esige per mantenere il rapporto entro il profilo della coercitività

<sup>3</sup> Tradizionalmente le imposte sono collegate al principio di capacità contributiva e le tasse al principio del beneficio. Tale netta distinzione, tuttavia, come si è già detto, è oggi sfumata, in quanto non si esclude categoricamente la rilevanza del principio della capacità contributiva altresì nelle tasse, ma si ritiene che solo in presenza di una reale commutatività – che è caratterizzata dall'elemento privatistico del sinallagma – che, pertanto, esclude l'aspetto del prelievo d'autorità (che è invece certamente presente nelle tasse), è possibile escludere il riferimento alla capacità contributiva.

(che in assenza della legge, tale rapporto sarebbe libero e volontario). C'è uno scambio di *utilità* alla base delle tasse, ma non è uno scambio che trova fondamento nell'autonomia volontà delle parti, ma lo trova nella norma; è uno scambio di utilità coercitivo. A questo punto, è la stessa *ratio* che impone la natura pubblicistica del rapporto e che esclude categoricamente la possibilità di configurarlo in termini privatistici, sinallagmatici, di scambio di prestazioni. E, d'altro canto, coloro che hanno privilegiato il metodo funzionale, ritenendo che alla base delle imposte vi sia la capacità contributiva ed alla base delle tasse vi sia il beneficio (nella forma dello scambio di utilità) non hanno, poi, concepito la struttura della tassa in termini corrispettivi. Come detto, lo scambio di utilità non è scambio di prestazioni.

Insomma, pur nella diversità di opinioni e pur nella moderna prospettiva del beneficio, è assodato in dottrina (e giurisprudenza) che il riferimento allo scambio di utilità non consente di qualificare alcun tributo come fenomeno di scambio *corrispettivo* e quindi come un rapporto sinallagmatico a prestazioni corrispettive [Del Federico 2009, 85].

Se tali conclusioni convincono, è intuibile che la soluzione di intendere il c.d. «baratto amministrativo» come uno scambio fra prestazioni economicamente equivalenti (prestazione del cittadino attivo e correlata riduzione del tributo da parte dell'ente locale) non è praticabile.

Sembrano, cioè, esserci insormontabili difficoltà teoriche che si oppongono alla possibilità di intendere le riduzioni o esenzioni di cui all'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016 (così come quelle di cui all'art. 24 del decreto «Sbolcca Italia») come forme di *rimunerazione* delle relative prestazioni con un correlato sconto fiscale.

Infatti, se il rapporto fra il cittadino che paga la tassa e l'ente locale che l'applica non può essere ricostruito come un rapporto sinallagmatico a prestazioni corrispettive, ne consegue che il versamento della tassa non può essere concepito come la *rimunerazione* che il cittadino paga per l'utilità che ritrae dal servizio. Di converso, se il cittadino si attiva per fornire, sussidiariamente all'ente locale, una prestazione che spetterebbe all'ente realizzare, non si può pensare che

la riduzione del prelievo, attuata dall'ente locale per favorire l'iniziativa del cittadino, sia una *rimunerazione* ragguagliata al valore della prestazione di quest'ultimo.

Insomma, il *baratto* e, cioè, lo scambio *alla pari* fra la riduzione del prelievo (di cui all'art. 190 del d.lgs. n. 50/2016) e la prestazione del cittadino attivo, richiede inevitabilmente una struttura *corrispettiva*, sinallagmatica, che è, però estranea alle tasse.

Di conseguenza, se può esservi un collegamento tra le attività di rigenerazione e riuso di beni per fini di interesse generale e la riduzione delle tasse, esso non può intendersi come *controprestazione* dell'ente locale che riduce le tasse in misura equivalente al valore economico della prestazione resa dai cittadini.

#### 6.2. Segue: come utilizzare le riduzioni o esenzioni della tassazione? Una possibile soluzione

Se il *baratto* non è omogeneità delle *controprestazioni*, allora come possono essere utilizzate le riduzioni o esenzioni della tassazione?

Ritengo che la miglior via per cercare una possibile soluzione passi dalla Costituzione.

L'art. 118, ult. c., non prevede certo una *rimunerazione* delle attività di sussidiarietà orizzontale, ma prevede che gli enti pubblici *favoriscono* quelle attività. Orbene, *favorire*, può assumere certamente un'accezione economica che, in prima battuta, significa soltanto un sostegno finanziario da parte degli enti locali. Questi ultimi, pertanto, possono *favorire* le iniziative dei cittadini mediante un supporto economico, che è diretto – erogazione di una somma di denaro ad associazioni di cittadini – o indiretto – utilizzo di quella somma per realizzare strutture di cui i cittadini attivi si avvalgono nell'esercizio della loro attività. È ovvio, però, che il sostegno finanziario dell'ente pubblico non può tendere a remunerare appieno l'attività dei cittadini, anche perché, così operando, la sussidiarietà orizzontale perderebbe la sua naturale vocazione solidaristica e si finirebbe con il

realizzare soltanto un *trasferimento* di fondi (l'ente pubblico erogherebbe ai cittadini esattamente la stessa somma che utilizzerebbe per svolgere quel servizio).

Il sostegno economico dell'ente locale, dunque, è solo un *subsidium* (ed è l'aspetto *bidirezionale* della sussidiarietà orizzontale, di cui si è già detto), un apporto finanziario in appoggio all'attività dei cittadini. Nulla, poi, esclude – ed anzi in tempi in cui i bilanci degli enti locali sono massimamente deficitari, questa può essere la soluzione migliore – che in luogo del sostegno economico diretto, l'ente locale conceda esenzioni o riduzioni relative ai tributi che esso amministra. L'ente, dunque, non eroga una somma, ma *dirotta* una somma che sarebbe destinata ad affluire nelle sue casse. D'altro canto, concordemente alla dottrina che ha approfondito la natura delle agevolazioni fiscali, questa forma di trasferimento delle utilità sembra essere proprio l'elemento (*c.d. funzionale*) che meglio di ogni altro consente di identificarle [La Rosa 2011, 243]. È stato autorevolmente osservato, a riguardo, che le agevolazioni rappresentano «sostanziali *surrogati* di finanziamenti pubblici diretti» [La Rosa 2011, 243; Fichera 1992] i quali appunto possono essere «proficuamente *attribuiti* piegando la via tributaria a fini extrafiscali» [Guidara 2013]. È questo il senso generalissimo che consente di qualificare le agevolazioni come «spese fiscali» e, cioè, «spese pubbliche implicite». Riteniamo che proprio questo sia il significato che gli artt. 24 del decreto «Sblocca Italia» e 190 del d.lgs. n. 50/2016 abbiano voluto attribuire all'espressione «riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere».

In ultima analisi, le agevolazioni fiscali sono soltanto uno strumento che gli enti locali possono utilizzare, in alternativa al finanziamento diretto, per offrire un *subsidium* alle iniziative dei cittadini attivi, fra cui, certamente, quelle di rigenerazione e riuso. La conferma di ciò sembra potersi trarre dallo stesso art. 24 del decreto «Sblocca Italia», nella misura in cui prevede che «l'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere». La *temporaneità* dell'esenzione,

il generico riferimento a «tributi» ed il collegamento con il profilo sussidiario delle attività, sono tutti elementi che sembrano confermare che l'esenzione è solo uno strumento che viene utilizzato per supportare, in via *indiretta e parziale*, le dette attività.

Non vi è, quindi, un utilizzo della fiscalità *in senso proprio*, quanto un utilizzo della fiscalità *in senso lato*, e cioè per il raggiungimento di finalità extrafiscali.

A questo punto (e se si condividono le superiori conclusioni) è ovvio che non può esistere un parametro dell'esenzione, ma che essa dipenderà da varie circostanze, quali le condizioni di bilancio dell'ente locale, le tipologie di interventi di rigenerazione e riuso di cui necessita il territorio di quell'ente (maggiore è la necessità di intervento, maggiore dovrebbe essere la riduzione) e, non ultimo, la *sensibilità* degli amministratori locali alle tematiche della sussidiarietà orizzontale.

In questo senso, del resto, sembra essersi mosso il regolamento di Bologna.

L'esenzione dal Cosap, infatti, non è certo una remunerazione ragguagliata al valore economico della prestazione dei cittadini attivi, ma è soltanto il riconoscimento del valore *sociale* di quelle attività (che vengono considerate «di particolare interesse pubblico»); una valorizzazione che viene realizzata con uno strumento agevolativo, l'esenzione dal Cosap, che non è in alcun modo collegato all'attività stessa.

In ultima analisi, ci sembra che l'unico modo per poter utilizzare le esenzioni o riduzioni di tassazione sia quello di considerarle come forme indirette di finanziamento pubblico («spese fiscali» o «spese pubbliche implicite»), volte a favorire le iniziative di sussidiarietà orizzontale, ma totalmente sganciate dal valore economico di quelle attività.

La vaghezza del termine «tributi» di cui all'art. 24 del decreto «Sblocca Italia» e all'art. 190 del d.lgs. n. 50/2010, allora, non può certo essere considerata un difetto.

## 7. Quali tributi utilizzare?

Ci sembra, a questo punto, di agevole soluzione il problema dell'individuazione dei tributi che possano essere utilizzati per favorire le attività di rigenerazione e riuso di beni.

Di fatti, se si condivide che la fiscalità viene utilizzata *in senso lato*, è consequenziale concludere che non vi deve essere alcun collegamento fra l'oggetto del tributo locale e l'attività realizzata. D'altro canto, se si dovesse ipotizzare il collegamento che riteniamo inesistente, diverrebbe realmente problematico selezionare i tributi da utilizzare. Per esempio, come sarebbe possibile avvalersi della Tasi, ove si consideri che essa è rivolta a servizi indivisibili e, quindi, per definizione non sarebbe possibile creare un collegamento con specifiche attività di rigenerazione e riuso di beni (o, in generale, con attività di sussidiarietà orizzontale). La stessa Tari avrebbe un ambito di ridottissima applicazione, poiché sarebbe utilizzabile soltanto per le attività connesse alla raccolta ed allo smaltimento dei rifiuti.

Se si conviene, invece, che le riduzioni o esenzioni d'imposta non remunerano alcunché, ma sono soltanto strumenti indiretti di finanziamento di attività di interesse sociale («spese pubbliche implicite»), utilizzati per valorizzarle (*favoritè*), non è necessario il collegamento fra la tipologia di attività e lo specifico prelievo, e potrà essere utilizzato qualunque tributo (*i.e.* tassa) amministrato dall'ente locale. La Tasi, la Tari, la Tosap (o il Cosap), ecc., sono tutti tributi/oneri che ben si prestano al raggiungimento dell'obiettivo.

Al più potrebbe essere problematico l'utilizzo dell'Imu che, in quanto imposta, pone inevitabili problemi di compatibilità fra la sussidiarietà orizzontale ed il criterio di capacità contributiva, un tema che — come detto — non può essere esaustivamente affrontato in questa sede.

## 8. Conclusioni

Lo studio condotto e le conclusioni raggiunte ci convincono che esiste uno spazio — tra la fiscalità *in senso stretto*

e la fiscalità *in senso lato* — all'interno del quale i tributi possono essere validi strumenti per *favorire*, in armonia con il precetto dell'art. 118, ult. c., Cost., le iniziative di sussidiarietà orizzontale e, al loro interno, le attività di rigenerazione e riuso di beni per fini di interesse generale.

Il presente contributo ha centrato l'attenzione sull'utilizzo dei tributi c.d. «causali», retti dal principio del beneficio, ed ha mostrato (quora se ne concludano le conclusioni), da un canto, l'utilità delle norme già vigenti, e dall'altro l'esistenza dei presupposti — *de jure condendo* — per nuovi sviluppi normativi. La fiscalità c.d. *locale* può giocare senz'altro un ruolo primario, poiché è principalmente dai cittadini attivi, all'interno delle loro comunità, che nascono e si consolidano le iniziative di cura e gestione condivisa dei beni comuni.

Ma la vera scommessa della sussidiarietà in campo fiscale, almeno a nostro modo di vedere, è quella di affrancarsi dalla dimensione locale per cercare di comprendere se vi è altresì spazio per l'utilizzo dei tributi «acausali», retti dal principio della capacità contributiva. Si tratta di coniugare i temi della sussidiarietà orizzontale e della solidarietà, in una rinnovata ottica di partecipazione dei cittadini, attivi e responsabili, alla gestione della cosa pubblica, prendendo atto che il rapporto pubblico-privato oggi si declina diversamente che in passato. Come ha opportunamente rilevato la dottrina, questo cambiamento è, prima di tutto, «culturale» e segna il «passaggio dall'individualismo economico e proprietario alla solidarietà e all'individuo sociale» [Gallo 2014, 224].

Il fisco può e deve giocare un ruolo in questo cambiamento.