

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI ROMA

“LA SAPIENZA”

FACOLTA' DI GIURISPRUDENZA

TESI DI DOTTORATO DI RICERCA IN

**DIRITTO DELL'ECONOMIA E
DELL'IMPRESA**

DIRITTO TRIBUTARIO IUS12

**“I TRIBUTI AMBIENTALI FRA CAPACITA'
CONTRIBUTIVA ED AUTONOMIA DEGLI
ENTI TERRITORIALI”**

**Coordinatore
Chiar.mo Prof
Andrea Fedele**

**Candidata
Dott.ssa
Valeria Guido**

Indice

1. Introduzione

- 1.1 La nozione di ambiente; un approccio interdisciplinare
- 1.2 L'uomo e l'ambiente nel diritto

2. Rilevanza giuridica dell'ambiente e tutela fiscale

- 2.1 La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano
 - 2.1.1 La tutela del paesaggio.
- 2.2 I principi a fondamento delle politiche ambientali
 - 2.2.1 Il principio di integrazione
 - 2.2.2 Il principio di prevenzione e correzione del danno ambientale alla fonte
 - 2.2.3 Il principio "chi inquina paga"
 - 2.2.4 Il principio di precauzione
- 2.3 Gli strumenti di intervento a presidio dell'ambiente
 - 2.3.1 Gli strumenti "di comando e controllo"
 - 2.3.1.1 Gli *standard*
 - 2.3.1.2 Le autorizzazioni
 - 2.3.1.3 Le sanzioni
 - 2.3.2 Gli strumenti "di mercato"
 - 2.3.3 Gli interventi "misti"
 - 2.3.3.1 Gli "appalti verdi"
 - 2.3.3.2 La responsabilità civile
 - 2.3.3.3 I "mercati artificiali": permessi negoziabili e certificati verdi
 - 2.3.3.4 La fiscalità ambientale.

3. Tributi ambientali e capacità contributiva

- 3.1 Il travagliato passaggio dai tributi con funzione ambientale ai tributi ambientali propri nel panorama italiano
- 3.2 Principio "chi inquina paga" e imposizione fiscale
- 3.3 Il problema dell'individuazione della capacità contributiva nel presupposto ambientale
 - 3.3.1 La capacità contributiva e la sua funzione solidaristica

- 3.3.2 La capacità contributiva come mero criterio di riparto dei carichi pubblici
- 3.4 Compatibilità del principio di capacità contributiva con la nozione di tributo ambientale
- 3.5 La relazione causale fra presupposto del tributo ed unità fisica che determina il danno ambientale
- 3.6 Il tributo ambientale come imposta sul consumo ambientale
- 3.7 Profili di criticità della teoria dei “tributi ambientali” come imposte sul consumo ambientale
- 3.8 Il danno ambientale come “danno assoluto” e la conseguente irrilevanza della specifica qualificazione del tributo ambientale

4. L'imposizione ambientale tra competenze comunitarie, nazionali e locali

- 4.1 La competenza della Comunità europea in materia di imposizione ambientale
- 4.2 L'armonizzazione dell'imposizione ambientale
- 4.3 Le competenze degli Stati in materia di tributi ambientali e i vincoli del Trattato
 - 4.3.1 Il divieto di dazi doganali e tasse equivalenti
 - 4.3.2 Il divieto di discriminazione fiscale
 - 4.3.3 Il divieto di aiuti di Stato
- 4.4 La potestà legislativa in materia di fiscalità ambientale nel nuovo Titolo V della Costituzione
- 4.5 Autonomia normativa tributaria degli enti locali ed imposizione ambientale; prospettive di federalismo fiscale

5. Alcuni esempi di tributi con caratteristiche ambientali

- 5.1 La tariffa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani
- 5.2 Il contributo idrico integrato
- 5.3 L'imposta regionale sulle emissioni sonore
- 5.4 Il tributo speciale per il deposito in discarica

6. Considerazioni conclusive

1.Introduzione

1.1 La nozione di ambiente; un approccio interdisciplinare.

Il concetto di ambiente presenta un certo grado di ambiguità¹ e si presta a svariati utilizzi nell'ambito delle diverse discipline che ne studiano i molteplici aspetti.

Nel linguaggio corrente, la parola "ambiente" ha una connotazione piuttosto ampia, essendo generalmente usata per descrivere il contesto esterno ad un dato oggetto osservato (individuale o collettivo)², esprimendo dunque un costrutto logico relativo, atto ad aggregare tutto ciò che, interagendo con una struttura di riferimento, da essa si distingue³ e necessitando, inoltre, una specifica aggettivazione per delineare un preciso significato (ambiente fisico, ambiente economico, ambiente socio-culturale ecc.)⁴.

¹ Sovente il termine ambiente viene confuso con quello di *habitat*, che però indica il preciso e circoscritto ambito dove vive l'individuo studiato, indipendentemente dalle relazioni ambientali che esso produce e dal relativo sviluppo.

² L'ambiente è tale rispetto ad un soggetto, ad un termine di riferimento. Secondo V. ROMANI (*Il paesaggio. Teoria e pianificazione*, Milano 1994, pp. 49 ss.), fissando un certo paesaggio P ed un dato oggetto S, interno ad esso, possiamo definire ambiente relativo ad S, l'insieme degli elementi e dei processi appartenenti a P, con i quali il soggetto S intrattiene una o più relazioni determinabili, nonché l'insieme delle relazioni stesse.

³ G. PERICU, *Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo*, in *Digesto (disc. Pubbl.)*, I, Torino 1987, pp. 189 ss. La dimensione cui la parola ambiente rinvia, nel lessico ordinario, è cioè stabilita in negativo, per implicita o esplicita contrapposizione ad un termine di raffronto. In tal senso, M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in F. G. COCA, F. A. ROVERSI MONACO, G. MORBIDELLI diretto da), *Sistema del diritto amministrativo italiano*, Torino, 2007, p. 15 ss.

⁴ L'ambiente può quindi essere rappresentato attraverso diverse categorie descrittive, che variano in base agli obiettivi di studio: la classificazione più semplificata contrappone l'ambiente biotico (il mondo vivente) all'ambiente abiotico (il mondo inanimato); l'ambiente abiotico viene a sua volta suddiviso in solido, liquido e gassoso, quello biotico in biosfera (la parte del pianeta dove si riscontra la presenza di vita, composta dalla superficie terrestre, dalla profondità dei mari e degli oceani e dagli strati bassi dell'atmosfera, dove è possibile la vita animale e vegetale) ed antroposfera (che comprende gli esseri umani e lo spazio

Nonostante le molteplici classificazioni che se ne fanno, si può comunque cogliere la profonda unitarietà del concetto di ambiente, che può essere efficacemente definito come il sistema di relazioni funzionali dirette ed indirette fra uomo, altri esseri viventi e mondo inorganico, che generano un complesso di componenti in continua evoluzione, secondo tempi e modi differenziati⁵.

Questo approccio (per così dire “sistemico”) alla materia ambientale, ha portato gli studiosi del secolo scorso a coniare il termine “ecosistema”⁶ (inteso appunto come l’insieme degli organismi e dei fattori abiotici di un dato ambiente e delle relazioni che li legano⁷), favorendo altresì lo sviluppo della scienza che ne studia le dinamiche e le problematiche: l’ecologia.

L’ecologia, considerata fin dal 1866 come la scienza dei rapporti fra organismi e mondo esterno e dei fenomeni che governano la lotta per l’esistenza⁸, ha assunto la dignità di una materia

da essi costruito). Si veda A. SEGRE – E. DANSERO, *Politiche per l’ambiente*, Torino 2008, pp. 2 ss.

⁵ A volte, per le trasformazioni ambientali sono necessarie ere geologiche, nell’ordine di milioni di anni, altre volte, singoli eventi di breve durata provocano veri e propri sconvolgimenti, anche considerevoli.

⁶ La prima definizione di ecosistema si deve a A. G. TANSLEY, botanico inglese, unanimemente considerato pioniere della scienza ecologica, fondatore della *British Ecological Society* ed editore della rivista *Journal of Ecology*, che coniò il termine nel 1935. In epoca più recente, un importante completamento della definizione, si deve a E. MORIN, sociologo e filosofo francese, noto soprattutto per il suo approccio transdisciplinare a diverse problematiche sociali, che, nel 1983, ha introdotto il concetto di organizzazione nella definizione di ecosistema, inteso come un’unità complessa organizzata, caratterizzata dall’insieme delle interazioni fra diversi esseri viventi.

⁷ Secondo L. VON BARTALANFFY (*Teoria generale dei sistemi*, (trad. it.), Milano 2004), proprio l’apprezzamento dei rapporti consente di distinguere un “sistema” da un “insieme”; a differenza delle unità di un insieme, le parti di un sistema non rilevano come semplici addendi, poiché importano le reciproche relazioni. In un sistema, in virtù dei nessi organizzativi, corpi disparati assumono un’identità unitaria, cosicché diviene possibile scorgere, nell’intera composizione, nuovi ed autonomi aspetti, non desumibili dall’osservazione disgiunta delle singole componenti.

⁸ E. HAECKEL, zoologo, filosofo ed ecologo tedesco, vissuto a cavallo fra il XIX ed il XX secolo, fervente sostenitore dell’evoluzionismo darwinista, coniò nel 1866 il termine ecologia, intesa come la scienza dell’economia della natura e

autonoma all'inizio del secolo scorso, trovando però pieno sviluppo e risonanza solo negli ultimi decenni, grazie all'integrazione con altre scienze sociali ed economiche⁹.

Proprio dal raccordo fra analisi ecologiche, economiche e sociali (cioè, da un corpo di criteri e teorie di matrice fortemente interdisciplinare), recentemente, ha preso dunque vita un settore di studi nuovi, comunemente designato come "scienza della sostenibilità".

Sebbene un'adeguata trattazione delle analisi e dei dibattiti che hanno animato gli studi di tale scienza richiederebbe ben altri spazi di approfondimento, tuttavia lo scopo e l'oggetto del presente lavoro giustificano una sobria e sintetica rappresentazione delle sue premesse concettuali: la "scienza dello sviluppo sostenibile" muove dal presupposto che ogni attività umana, ancorché semplice e rudimentale, attraverso l'interazione con il mondo circostante ed il consumo di risorse, determini una trasformazione dell'ambiente, mediante variazione della sua configurazione e delle sue componenti.

La letteratura scientifica, col supporto delle scienze fisiche e biologiche, spiega che l'espansione e lo sviluppo del sistema economico¹⁰, come subsistema della biosfera, avvengono a prezzo

delle relazioni degli esseri animali con gli altri elementi organici ed inorganici, con particolare riguardo alla natura favorevole o sfavorevole di queste relazioni.

⁹ La stretta relazione intercorrente fra l'ecologia e le scienze sociali è altresì evidenziata dall'etimologia delle due parole "ecologia" ed "economia": la prima deriva dal greco *oikos* ("casa") e *logos* ("discorso"), mentre la seconda deriva dalla stessa radice *oikos* e precisamente dal termine *oikonomia* (amministrazione della casa). Quindi l'economia è lo studio dell'amministrazione della casa, mentre l'ecologia è lo studio della vita della casa.

¹⁰ Le continue tensioni e sollecitazioni cui viene sottoposto l'ambiente in cui viviamo e le deformazioni che ne derivano sono fenomeni largamente osservabili su tutte le aree geografiche del pianeta, da quelle più povere a quelle più ricche, al di là delle ideologie e delle forme di governo dominanti. Contrariamente a quanto comunemente si pensi, il degrado ambientale oramai non caratterizza unicamente il capitalismo industriale del progredito Occidente, ma contraddistingue sempre più le economie dell'est e dei paesi appartenenti al cosiddetto blocco dei trentasei (i paesi più poveri della terra), dove proprio la povertà e l'assenza di sviluppo rappresentano la causa principale di un eccessivo sfruttamento del suolo e delle risorse naturali in genere. Sebbene non sia ancora stata individuata una precisa formula scientifica che esprima con chiarezza la

di un progressivo ed inarrestabile innalzamento dei livelli di entropia¹¹. Il sistema economico preleva materie prime a basso livello di entropia e cede rifiuti ad elevato livello di entropia¹² nella biosfera, che, sebbene sia una struttura dissipativa aperta termodinamicamente, rimane comunque un sistema organizzativamente e materialmente chiuso, soggetto a vincoli fisici e delimitato da confini corporei.

Il principio di sviluppo sostenibile, dunque, avverte che le possibilità di espansione dell'economia soggiacciono a vincoli biofisici; rinnega, quale pericolosa utopia, il mito della crescita illimitata e prescrive il rispetto di limiti allo sfruttamento delle risorse e l'osservanza di criteri politici di equilibrio ed equità. Il canone della sostenibilità appare perciò deputato a candidarsi al ruolo di criterio ispiratore dell'intera politica di salvaguardia dell'ambiente.

Attraverso la ricognizione dei più importanti testi giuridici in materia ambientale (di cui si parlerà diffusamente nel prosieguo) è possibile scorgere uno dei tratti più qualificanti del concetto di "sostenibilità": nei documenti e rapporti ufficiali aventi ad oggetto le politiche di salvaguardia dell'ambiente, viene definito "sostenibile" lo sviluppo in grado di soddisfare i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle future generazioni di soddisfare i propri.

L'ottica dichiaratamente intergenerazionale rivela subito la prospettiva antropocentrica avallata dall'ordinamento giuridico:

relazione fra sviluppo economico e degrado ambientale, è però certo che la progressiva crescita economica mondiale diminuisca considerevolmente la possibilità di autorigenerazione dei sistemi di regolazione naturale e contribuisca a restringere il cosiddetto margine d'errore tollerabile per la pianificazione economica. Si veda D. W. PEARCE – R. K. TURNER, *Economia delle risorse naturali*, Bologna 1991, pp. 17 ss.

¹¹ L'entropia può essere definita come una misura del disordine di un sistema fisico; per la seconda legge della termodinamica, ogni sistema fisico chiuso tende all'aumento dell'entropia, come condizione più probabile. Sull'argomento, si veda L. BOLTZMAN, *Modelli matematici, fisica e filosofia. Scritti divulgativi*, Torino 1999, pp. 28 ss.; F. CRAMER, *Caos e ordine*, Torino 1989, pp. 31 ss.

¹² H. E. DALY, *Oltre la crescita. L'economia dello sviluppo sostenibile*, Milano 2001, pp. 46 ss.

l'ambiente rileva non solo perché fruito dai singoli e dalle comunità attuali ma anche perché fruibile dall'essere umano in quanto specie.¹³

L'azione di salvaguardia ambientale dunque presidia simultaneamente la posizione dei singoli cittadini attuali e gli interessi delle future generazioni¹⁴ e delinea un'omogenea funzione di custodia e di preservazione del capitale meritevole di essere trasmesso in eredità.

1.2 Il rapporto tra uomo e ambiente nel diritto.

La nozione giuridica di ambiente è dunque indiscutibilmente antropocentrica.

La centralità dell'uomo affiora in tutta la disciplina in materia di prevenzione integrata dell'inquinamento¹⁵, inquinamento

¹³ Diametralmente opposta a tale impostazione, è la posizione, talvolta erroneamente valutata come esageratamente catastrofista ed antiscientifica di studiosi, come S. J. GOULD e J. LOVELOCK (si vedano, rispettivamente *Bravo brontosauro*, Milano 2002 e *Gaia. Nuove idee sull'ecologia*, Torino 1992), fautori della cosiddetta teoria di Gaia, secondo i quali il concetto stesso di inquinamento è fortemente antropocentrico, essendo, in realtà, il sistema geofisiologico del pianeta terra molto robusto ed avendo più volte la vita sulla terra dimostrato di saper reagire a crisi gravissime e sopravvivere ad ogni sorta di catastrofe. Secondo tale teoria, se l'uomo amplificasse i propri comportamenti nocivi fino al raggiungimento di un punto limite, la perturbazione provocata produrrebbe effetti devastanti per la specie umana, ma probabilmente non per la vita nel suo complesso, che continuerebbe in forme diverse ed imprevedibili.

¹⁴ Anche se spesso proprio gli aspetti applicativi del principio di sviluppo sostenibile evidenziano come la convergenza non sia affatto garantita ed anzi la problematica dell'uso delle risorse naturali riveli una chiara antitesi fra i benefici su scala generazionale e gli interessi localizzati nel tempo e nello spazio. M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 59.

¹⁵ Art. 2, comma 1, lett. b), d.lgs. 8 febbraio 2005, n. 59, recante norme di attuazione integrale della Direttiva 96/61/CE relative alla prevenzione e riduzione integrale dell'inquinamento, che definisce l'inquinamento come la somma di disturbi in grado di "...nuocere alla salute umana o alla qualità dell'ambiente, causare il deterioramento di beni materiali oppure danni o perturbazioni a valori ricreativi dell'ambiente o ad altri suoi legittimi usi".

atmosferico¹⁶, idrico¹⁷, acustico¹⁸, elettromagnetico¹⁹ e in tema di rifiuti²⁰.

La legge-quadro sulle aree protette, a sua volta, esprime intenti di salvaguardia degli interessi delle comunità umane presenti e future²¹.

Antropocentrica è pure la visione della normativa ambientale espressa dalla Corte Costituzionale²², come pure l'accezione giuridica dei valori paesaggistici²³.

¹⁶ L'art. 268 del d.lgs. n. 152/2006 definisce l'inquinamento atmosferico come *“ogni modificazione dell'aria atmosferica, dovuta all'introduzione nella stessa di una o più sostanze in quantità e con caratteristiche tali da ledere o da costituire un pericolo per la salute umana o per la qualità dell'ambiente oppure tali da ledere i beni materiali o compromettere gli usi legittimi dell'ambiente”*.

¹⁷ L'art. 74 del d.lgs. 152/2006 definisce l'inquinamento come *“l'introduzione diretta o indiretta, a seguito di attività umana, di sostanze o di calore nell'aria, nell'acqua o nel terreno, che possono nuocere alla salute umana o alla qualità degli ecosistemi acquatici o degli ecosistemi terrestri che dipendono direttamente da ecosistemi acquatici, perturbando, deturpando o deteriorando i valori ricreativi o altri legittimi usi dell'ambiente”*.

¹⁸ L'art. 2 della l. 26 ottobre 1995, n. 447 (legge-quadro sull'inquinamento acustico) definisce l'inquinamento acustico come *“l'introduzione di rumore nell'ambiente abitativo o nell'ambiente esterno tale da provocare fastidio o disturbo al riposo ed alle attività umane, pericolo per la salute umana, deterioramento per gli ecosistemi, dei beni materiali, dei monumenti, dell'ambiente abitativo o dell'ambiente esterno o tale da interferire con le legittime fruizioni degli ambienti stessi.”*

¹⁹ L'art. 1 della l. 22 febbraio 2001, n. 36 (legge quadro sulla protezione dall'esposizioni a campi elettrici, magnetici ed elettromagnetici) proclama tra l'altro finalità di *“tutela della salute dei lavoratori, delle lavoratrici e della popolazione ...ai sensi e nel rispetto dell'art. 32 Cost.”*

²⁰ L'art. 178 del d.lgs. n. 152/2006, al comma 2, prevede che *“i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio per l'ambiente”*.

²¹ Si veda l'art. 2 della l. 6 dicembre 1991, n. 394.

²² Tra le numerose pronunce, Corte Cost., 26 luglio 2002, n. 407, sulla connessione fra protezione della salute e difesa dell'ambiente in tema di prevenzione di incidenti rilevanti; Corte Cost., ord. 6 marzo 2001, n. 46, ove si osserva che *“la particolare tutela dei beni paesaggistico-ambientali considera tra i principi fondamentali della Costituzione come forma di tutela della persona umana nella sua vita, sicurezza e sanità, con riferimento anche alle generazioni future”*; Corte Cost., sent. 14 luglio 2000, n. 281 e sent. 20 maggio

Ma il contributo più incisivo al progressivo consolidamento del rapporto fra nozione giuridica di ambiente e salvaguardia delle aspettative e dei diritti soggettivi è offerto all'interprete dal principio di "sviluppo sostenibile".

L'origine del lungo processo di maturazione del principio giuridico di "sviluppo sostenibile" va probabilmente ricercata agli inizi degli anni Settanta, in un periodo di grande fermento politico e culturale²⁴.

La Conferenza di Stoccolma del 1972, in cui si riunirono i rappresentanti di 113 governi per redigere un piano d'azione con ben 109 raccomandazioni, segnò probabilmente la svolta verso un periodo di rinnovata consapevolezza ambientale e gettò le basi per una politica globale nuova rispetto ai negoziati internazionali precedenti, per lo più improntati a logiche di intervento parziale.

Circa un decennio più tardi, nel 1983, l'Assemblea Generale delle Nazioni Unite istituì la *World Commission on Environment and Development*, composta dai rappresentanti di 21 Paesi, dai cui lavori scaturì il famoso rapporto Brundtland²⁵, dal nome del Presidente della Commissione, l'allora Primo Ministro svedese.

Proseguendo lungo il tracciato segnato dal rapporto Brundtland, nel 1992, l'Assemblea generale dell'ONU convocò a Rio de

1998, n. 173, sulla stretta correlazione tra tutela della salute e disciplina del trattamento dei rifiuti.

²³ Per tutte, si veda Corte Cost., sent. 1° aprile 1998, n. 85, che prospetta la tutela del "paesaggio-ambiente, come espressione di principio fondamentale dell'ambito territoriale in cui si svolge la vita dell'uomo e si sviluppa la persona umana";

²⁴ In Italia, significativa fu la redazione del cosiddetto "rapporto Meadows", commissionato nel 1970 dal Club di Roma al System Dynamics Group del Massachusetts Institute of Technology, per l'elaborazione di un modello del sistema economico mondiale, su cui effettuare opportune simulazioni, al fine di studiare le possibilità di raggiungimento dei limiti alla crescita economica in concomitanza con un più incisivo sfruttamento delle risorse e l'aumento della popolazione mondiale. Si veda M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 44.

²⁵ Celebre il passaggio del rapporto in cui si definisce come "sostenibile" lo sviluppo capace di soddisfare le necessità del presente senza compromettere le opportunità delle generazioni future. Si veda G. BOLOGNA, *Manuale della sostenibilità. Idee, concetti, nuove discipline capaci di futuro*, Milano 2008, p. 93.

Janeiro la Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente e lo sviluppo, che si concluse con la ratifica della "Dichiarazione di Rio", la sottoscrizione dell'ambizioso programma "Agenda 21"²⁶, l'apertura dei progetti aventi ad oggetto i cambiamenti climatici e la diversità biologica e l'istituzione di una Commissione per lo sviluppo sostenibile, con il compito, fra gli altri, di monitorare la realizzazione degli impegni sanciti da Agenda 21.

Agli importanti eventi summenzionati, fece seguito una lunga serie di convenzioni internazionali, sino al vertice di Johannesburg, nell'anno 2002, cui presero parte le delegazioni di 189 Paesi.

Nel frattempo, a partire dagli anni Novanta, in Europa, si andava consolidando un processo parallelo: nel 1992 (anno della Conferenza di Rio), le istituzioni comunitarie recepirono il canone dello "sviluppo sostenibile" nell'accordo di Maastricht e l'anno successivo approvarono un piano d'azione propedeutico all'attuazione degli intendimenti di Agenda 21.²⁷

Nel 1997, il principio fu definitivamente accolto nell'art. 6 del Trattato, dove si legge che *"le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e*

²⁶ Si tratta del più fitto programma d'azione mai predisposto nella storia della comunità internazionale, che attraverso l'individuazione di numerose aree di programma (che spaziano dall'atmosfera ai suoli, dai monti alle acque del pianeta), stabilisce, per ogni area, le basi d'azione, gli obiettivi, le attività da realizzare e gli strumenti di attuazione.

²⁷ Le prime formulazioni europee del principio di "sviluppo sostenibile", rinvenibile nella disciplina introdotta nell'Atto Unico Europeo in materia di tutela ambientale, che aveva fatto eco alla Dichiarazione della Conferenza delle Nazioni Unite, proclamata a Stoccolma nel 1972, ne evidenziavano il ruolo marginale, subordinandolo all'obiettivo economico primario della Comunità Europea, individuato dal Trattato nella promozione di "uno sviluppo armonioso delle attività economiche, un'espansione equilibrata, una stabilità accresciuta, un sempre più rapido miglioramento del tenore di vita", rispetto al quale manteneva caratteri strumentali e residuali. E' soltanto con gli accordi di Maastricht che si innesta un processo inverso: la tutela ambientale passa da una posizione di subordinazione allo sviluppo economico, del mercato e della concorrenza ad un ruolo primario, rispetto al quale gli obiettivi di crescita economica divengono secondari e consequenziali, assumendo sempre più rilievo giuridico il carattere "sostenibile" dello sviluppo stesso. Sul punto, P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, in *Rass. Trib.*, n. 4 di luglio – agosto 2005.

nell'attuazione delle politiche e azioni comunitarie ... in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile”.

Esso compare anche nella Costituzione Europea, il cui preambolo esordisce proclamando la volontà di operare “*nel rispetto dei diritti di ciascuno e nella consapevolezza delle loro responsabilità nei confronti delle generazioni future e della terra*”²⁸.

Il diritto italiano ha a propria volta codificato il principio di “sviluppo sostenibile” in una pluralità di fonti primarie e secondarie, nazionali e regionali, o di ratifica di convenzioni internazionali, la cui numerosità ed asistematicità non consente un’analisi dettagliata.

Va segnalato subito però che, a dispetto dell’abbondanza degli enunciati normativi e dei formali impegni assunti dalle autorità governative, permane purtroppo una deplorabile distanza fra la teoria e la prassi della sostenibilità, anche oltre i confini nazionali²⁹.

²⁸ Altri richiami si trovano nella parte I, all’art. 3-I, nella parte II, all’art. 37.II, e nella terza parte, all’art. 4.

²⁹ Anche le istituzioni comunitarie hanno recentemente manifestato l’autocritica insoddisfazione per i risultati raggiunti sul piano pratico, evidenziando altresì l’esigenza di conferire al principio di sviluppo sostenibile maggiore precisione e concretezza (Comitato economico e sociale europeo, Valutazione della strategia dell’UE per lo sviluppo sostenibile – Parere esplorativo, Bruxelles, 28 aprile 2004, CES 661/2004, par. 2, punti 19 e 20).

2. Rilevanza giuridica dell'ambiente e tutela

2.1 La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano.

L'analisi dell'art. 117 della Costituzione, nella nuova formulazione adottata con la l. cost. 3/2001, costituisce punto di partenza obbligato nello studio della tutela dell'ambiente nel nostro ordinamento giuridico.

Prima della riforma citata, la Costituzione non conteneva alcun esplicito riferimento all'ambiente³⁰. La tutela dell'ambiente come bene giuridico trovava infatti la sua fonte genetica nel combinato disposto delle norme di cui agli artt. 2, 3, secondo comma, 9, 32 e 117 della Costituzione.

La giurisprudenza costituzionale desumeva dall'interpretazione evolutiva delle norme citate (in particolare dell'art. 9, secondo comma Cost.), l'esistenza, nel nostro ordinamento, di un diritto all'ambiente come diritto della personalità, accanto al diritto al lavoro, alla salute e all'istruzione, affermandone dunque una nozione ampia ed inclusiva della tutela dei beni paesistici come beni pubblici, della difesa del suolo, dell'aria e dell'acqua e della potestà di pianificazione territoriale³¹.

L'ambiente veniva definito³² come “...un bene immateriale unitario sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e tutela; ma tutte, nell'insieme... riconducibili ad unità” e idonee a determinare la qualità della vita. La giurisprudenza³³ riconosceva dunque, pur in assenza di una nozione giuridica, “...lo sforzo in atto di dare un riconoscimento specifico alla salvaguardia dell'ambiente come diritto fondamentale della persona e interesse della collettività e di creare istituti giuridici per la sua protezione.”.

³⁰ Per una ricostruzione storica, si veda S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. fin. e scienza delle fin.*, 2008, Vol. LXVII – PARTE I, pp. 554 ss.

³¹ M. S. GIANNINI, *Aspetti giuridici dell'ambiente*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 1973, pp. 23 ss.

³² Corte Cost., 30 dicembre 1987, n. 641.

³³ Così Corte Cost., 28 maggio 1987, n. 210.

L'ambiente riceve esplicita menzione costituzionale solo con la riforma del titolo V della Costituzione, che attribuisce in via esclusiva allo Stato la materia della tutela ambientale, dell'ecosistema e dei beni culturali ed alle regioni la tutela e la sicurezza del lavoro, la tutela della salute, il governo del territorio e la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali.

Tale apparentemente conflitto distribuzione di competenze è stato sistematicamente, come si dirà meglio oltre, risolto a favore di un prevalente interesse alla tutela unitaria e statale dell'ambiente sull'intero territorio nazionale.

In particolare, la Corte Costituzionale, in una delle sue numerose sentenze³⁴ sulla questione, ha chiarito che *"...la tutela dell'ambiente non può essere identificata come una materia in senso tecnico, di competenza statale esclusiva, tale da precludere ogni intervento regionale, ma investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze, presentandosi come un valore "trasversale", sul quale agiscono sia lo Stato, per fissare le determinazioni rispondenti ad esigenze nazionali uniformi, sia la Regione, per la cura degli interessi propri, funzionalmente collegati all'ambiente."*³⁵.

La propensione ad una concezione trasversale della tutela dell'ambiente, in passato largamente diffusa e quasi resa obbligata dall'assenza di riferimenti testuali nell'originario art. 117 Cost., sembra esprimere oggi l'esigenza di tradurre in formule teoriche un metodo flessibile di composizione di competenze³⁶.

Se, da un lato, è innegabile che la tutela statale dell'ambiente rileva come limite e come valore primario rispetto all'esercizio delle attribuzioni regionali in numerosi settori (lavori pubblici, viabilità, centri urbani, industria, commercio, servizi pubblici, caccia, pesca, ecc.) che si prestano ad interferire con essa, è

³⁴ Così Corte Cost., sent. n. 247/2006.

³⁵ Sul punto si vedano anche Corte Cost., sent. nn. 246/2006, 182/2006, 133/2006, 116/2006, 103/2006, 32/2006, 62/2005, 214/2005, 232/2005, 336/2005.

³⁶ A questo proposito, si è rilevato che la vaghezza del riferimento all'ambiente come valore costituzionalmente protetto sembra stemperare la funzione attributiva di competenze per convertire la norma in clausola generale di salvaguardia. In tal senso, M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 73.

altrettanto vero che tale funzione attributiva e limitativa di competenze non attenua i contenuti sostanziali della tutela, privandola di un'identità e di un oggetto ben definito.

Dunque, il principio di protezione ambientale sancito nell'art. 117 Cost., al di là della distribuzione di competenze legislative, esprime un oggetto logicamente ed autonomamente identificabile, che può e deve essere anche operativamente disgiunto dalle altre attribuzioni.

Anche l'accostamento, nella lettera s) dell'art 117 Cost. della parola "ambiente" con il termine "ecosistema", che indubbiamente presenta ambiguità e suscita incertezze interpretative³⁷, prospetta due angoli visuali imprescindibilmente complementari: la funzione legislativa di tutela ambientale va esercitata con la consapevolezza che ciò che è ambiente per l'uomo rappresenta nel contempo ecosistema, cioè il sistema di interazioni fra mondo biotico e abiotico, la rete di connessione fra noi ed il resto degli organismi viventi.

Sul piano epistemologico, l'associazione terminologica determinerebbe dunque la rappresentazione degli esseri umani come facenti parte di un tutto sistemico, che costituisce anche l'oggetto della loro osservazione; gli uomini si rapportano al resto, dunque, osservandolo dall'interno e sapendo di alloggiarvi ed interagire con esso.

³⁷ Per molto tempo si è pensato che il binomio valesse a distinguere l'ambiente antropizzato dall'ecosistema naturale, trascurando il fatto che esiste un'abbondantissima letteratura di "ecosistemi antropici" (urbani o rurali) e che, in pratica, gli ecosistemi naturali sono piuttosto rari, se non addirittura scomparsi, quantomeno in ambito continentale. Inoltre, è oramai diffusa la consapevolezza che i comportamenti umani fatalmente incidono sul clima globale e, dunque, interferiscono negli ambiti biologici più disparati e negli *habitat* più lontani ed apparentemente isolati. La straordinaria attitudine delle azioni antropiche a riverberare i propri effetti ben oltre l'ambito di appartenenza palesa che l'intervento sull'agire umano implica il condizionamento dell'ecosistema e viceversa. La deduzione dal binomio costituzionale di una distinzione degli oggetti di protezione rischierebbe pertanto di offuscare la consapevolezza delle interdipendenze e indebolire drasticamente la tutela. M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 81.

A questo proposito, la Corte Costituzionale³⁸ ha definito l'espressione un' "endiadi" descrittiva di una competenza statale unitaria e globale, al punto da potervi includere persino la materia del paesaggio (cui sarà dedicato oltre uno specifico approfondimento), che, pur essendo argomento giuridico di confine tra disciplina del territorio, dell'ecosistema e dei beni ambientali, del patrimonio e dei beni culturali, ed essendo stata per questo motivo causa di una persistente diatriba sui criteri di riparto delle competenze e di gravi incertezze interpretative e definitorie, è stata però definitivamente inglobata dalla Corte Costituzionale e dalla giurisprudenza amministrativa nella tutela dell'ambiente, sulla scorta di argomenti testuali e sistematici desunti dalla Carta e dalle fonti sottordinate.

Per concludere la sintetica rassegna dei più significativi passaggi legislativi in materia di tutela ambientale, non possono essere trascurati due importanti testi normativi, soprattutto per il loro dichiarato intento di "riordino della legislazione in materia ambientale": la l. 308/2004 e il d.lgs. 152/2006.

Si tratta di due rilevanti testi normativi che, attraverso la definizione del campo di intervento della decretazione governativa e le enumerazioni di una serie di ambiti ed alcuni istituti³⁹, hanno cercato di dare finalmente attuazione compiuta al diritto europeo in materia ambientale, lasciando comunque trasparire una propensione all'inquadramento sistemico nell'ambito della più generale tutela dell'ambiente⁴⁰.

³⁸ Corte Cost., 7 ottobre 2003, n. 307.

³⁹ Il comma 1 dell'art. 1 della legge delega, precisamente dispone che: il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti di riordino, coordinamento e integrazione delle disposizioni legislative nei seguenti settori e materie, anche mediante redazione di testi unici: a) gestione dei rifiuti e bonifica dei siti contaminati; b) tutela delle acque dall'inquinamento e gestione delle risorse idriche; c) difesa del suolo e lotta alla desertificazione; d) gestione delle aree protette, conservazione e utilizzo sostenibile degli esemplari di specie protette di flora e fauna; e) tutela risarcitoria contro i danni dell'ambiente; f) procedure per la valutazione di impatto ambientale (VIA), per la valutazione ambientale strategica (VAS) e per l'autorizzazione ambientale integrata (IPPC); g) tutela dell'aria e riduzione delle emissioni in atmosfera.

⁴⁰ In particolare, dalla lettura delle suddette norme di intervento, emerge l'opportunità di un distinguo fra beni oggetto di specifica tutela e beni protetti in

Così brevemente può essere tratteggiato il quadro della normativa ambientale nel nostro Paese, che non dissolve la propria identità nell'equivoco perseguimento di generiche finalità di cura e promozione di qualità della vita, ma, più restrittivamente, converge in concreti obiettivi di difesa dell'ambiente naturale e del paesaggio e, attraverso specifiche norme di protezione di beni materiali ed interessi meritevoli di tutela, accorda protezione anche al paesaggio antropizzato⁴¹.

2.1.1 La tutela del paesaggio.

Nel periodo antecedente alla Costituzione della Repubblica italiana, la tutela giuridica del paesaggio⁴² era demandata a singole leggi di salvaguardia di specifiche zone del territorio, di particolare pregio fisico o morfologico oppure caratterizzate da una certa valenza storico-culturale. La prima legge in tema di paesaggio (l. 16 luglio 1905, n. 411) si occupò infatti della conservazione della pineta di Ravenna e quella immediatamente successiva (l. 11 giugno 1922, n. 778) fu voluta dall'allora ministro della cultura Benedetto Croce, che identificò l'oggetto della tutela nelle *“bellezze panoramiche considerate come quadri”*.

quanto ambiente e suoi elementi costitutivi, giacché un'acritica assunzione ad elementi costitutivi dell'ambiente di tutti gli oggetti cui il Legislatore accorda specifica disciplina potrebbe avere l'esito di limitarne fatalmente la protezione (per esempio, la tutela contro specifiche forme di inquinamento o disturbo ambientale, gravi e pregiudizievoli, ma non al punto da ledere l'intero ecosistema o la salute o altri diritti inviolabili, risulterebbe sottratta dalla sfera costituzionale ed eludibile).

Inoltre, l'espansione della nozione di ambiente al punto di ricomprendervi tutti i beni e gli interessi esposti a condotte nocive o inquinanti e meritevoli di tutela specifica potrebbe altresì giustificare incontrollabili interferenze ed irruzioni della potestà legislativa statale negli ambiti espressamente riservati alla legislazione regionale. M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 99 ss.

⁴¹ A questo proposito si è però rilevato che contrapporre il paesaggio naturale a quello antropizzato sarebbe una forzatura, posto che l'ambiente è in qualche modo inciso e conformato da ogni attività vitale e che gli artefatti sono pur sempre frutto di un'attività di trasformazione di materie prime e risorse naturali. M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 101 ss.

⁴² Per un approfondimento sul tema della tutela del paesaggio e sulla rilevanza fiscale dei beni paesaggistici in Italia e in Europa, si veda S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela ... cit.*

Seguirono due importanti interventi normativi: le leggi gemelle del 1939 dell'allora Ministro dell'Educazione Nazionale Giuseppe Bottai (la l. n. 1089 per il patrimonio culturale e la l. n. 1497 per il paesaggio).

Nonostante la travagliata epoca storica in cui trovarono la luce, furono due leggi piuttosto aperte e lungimiranti, (frutto del cosiddetto "metodo Bottai", consistente nel "...raggruppare e catalizzare una certa intelligenza al di là di ogni credo politico..."⁴³), che seppero riassumere il meglio della tradizione di tutela paesaggistica elaborata dall'Italia liberale⁴⁴.

Fu solo con l'entrata in vigore della Costituzione però, che l'Italia, per prima in Europa, realizzò e formalizzò l'indissolubile associazione fra la tutela del paesaggio e del patrimonio storico ed artistico della Nazione (art. 9, secondo comma), ponendo questa duplice tutela fra i principi fondamentali dell'ordinamento (artt. 1 – 12 Cost.).⁴⁵

Con l'art. 9 Cost., pur permanendo, nell'interpretazione iniziale della norma, un'accezione prettamente umanistico-rinascimentale, si superò definitivamente la risalente identificazione della tutela del paesaggio con la tutela delle sole "bellezze naturali"⁴⁶, per approdare ad una nozione saldamente ancorata all'architettura dei

⁴³ Così C. BRANDI, citato da S. SETTIS, in (in *Paesaggio costituzione cemento*, Torino 2010, p. 123).

⁴⁴ S. SETTIS, (in *Paesaggio ... cit.*, pp. 86 ss.) rileva che la tradizione di tutela e conservazione del patrimonio paesaggistico e culturale è un tratto tipico e risalente della cultura del nostro paese. L'autore osserva che "...se il nostro patrimonio è tanto abbondante e diffuso è perché abbiamo saputo conservarlo; e abbiamo saputo conservarlo perché vi abbiamo riconosciuto il nostro orizzonte di civiltà, la nostra anima. Le regole e le consuetudini della tutela non sarebbero mai nate senza un forte senso civico innescato dalla presenza tanto intensa del nostro patrimonio culturale;...".

⁴⁵ L'art. 9 Cost. rappresentò dunque "...un principio costitutivo della storia e dell'identità italiana, un forte elemento di continuità di un percorso lunghissimo, di un linguaggio comune a tutti gli italiani, che parte da statuti e disposizioni comunali e sovrane del medioevo, include norme degli Stati preunitari e si snoda attraverso la legislazione dell'Italia unita." Così S. SETTIS, *Paesaggio... cit.*, pp. 127-128.

⁴⁶ F. MERUSI, Art. 9, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. BRANCA, *Principi fondamentali (artt. 1 – 12)*, Bologna-Roma, 1975, pp. 434 ss.

valori richiamati dalla carta costituzionale, quali “il pieno sviluppo della persona umana” (art. 3), “i diritti inviolabili dell’uomo” connessi alle “formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”, e ai “doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale” (art.2)⁴⁷.

La normativa di tutela del paesaggio abbandonò definitivamente la prospettiva particolaristica, settoriale e “monumentale” propria del periodo precostituzionale, per pervenire a criteri interpretativi dell’art. 9 Cost. (cui si riconosceva valenza precettiva e non solo programmatica) di globalità, integralità e considerazione dell’intero territorio nazionale, secondo valori estetico-culturali.

Nei decenni successivi, le profonde trasformazioni del territorio nazionale provocate dall’inarrestabile processo di crescita economica innescatosi negli anni settanta, favorirono l’ulteriore valorizzazione giuridica della tutela del paesaggio, sia come componente visiva e morfologica del complesso e sistemico “bene ambiente”, sia come elemento autonomamente apprezzabile e costituzionalmente valutabile per i propri contenuti estetici e culturali.

Si assunse una visuale dinamica, in cui la tutela del paesaggio esprimeva la salvaguardia della parte visibile dell’ambiente (modificata dalla costante interazione dell’uomo con la natura in tutti i suoi processi evolutivi) ed era perciò funzionalmente collegata alla tutela dell’ambiente in generale⁴⁸.

Tale processo è proseguito fino ad oggi, trovando ulteriore compimento con la riforma del titolo V della Costituzione (con cui, per la prima volta, ha ricevuto codificazione formale la nozione di tutela dell’ambiente precedentemente sviluppata dalla giurisprudenza costituzionale attraverso l’interpretazione evolutiva degli artt. 9 e 32 Cost.).

Con la riforma introdotta dalla l. n. 3/2001, la giurisprudenza costituzionale e quella amministrativa, con motivazioni diverse, hanno infatti definitivamente inglobato la materia della tutela del paesaggio nella tutela dell’ambiente di cui all’art. 117 Cost.

⁴⁷ S. SETTIS, *Paesaggio...* cit., p. 128.

⁴⁸ S. CIPOLLINA, *Fiscalità ... cit.*

In particolare, la Corte Costituzionale, raccogliendo le sollecitazioni della dottrina maggioritaria⁴⁹, ha osservato che il valore espresso dal paesaggio scaturisce dalle fattezze che il territorio assume in quanto sistema, sicché anche i singoli beni paesistici, a differenza di quelli culturali, non rilevano in sé considerati, bensì come elementi qualificanti dell'area che li accoglie.

Invece, l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, pur pervenendo alle medesime conclusioni della Corte Costituzionale, ha trovato supporto nell'assenza (nel comma 2 dell'art. 117 Cost.) di riferimenti testuali al paesaggio, che confermerebbe la tesi dell'accorpamento in un unitario oggetto di protezione⁵⁰.

La giurisprudenza suddetta (che ha comunque fondato il proprio orientamento sul presupposto che, mediante la tutela del paesaggio e l'imposizione di vincoli paesistici, si realizzi indirettamente il più generale obiettivo di salvaguardia ambientale) è maturata in un contesto europeo di grande dinamismo e fermento in materia.

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

La Convenzione, chiarendo che *“il paesaggio concorre all'elaborazione delle culture locali e rappresenta una componente fondamentale del patrimonio culturale e naturale dell'Europa, contribuendo al benessere e alla soddisfazione degli esseri umani e al consolidamento dell'identità europea.”*, ha fornito una nozione piuttosto ampia della nozione di “paesaggi” (al plurale)⁵¹, estendendola ben oltre l'alveo tradizionalmente assegnatole, fino a ricomprendervi i “paesaggi eccezionali”, i paesaggi della vita quotidiana ed i “paesaggi degradati”.

⁴⁹ Si veda per esempio, AA.VV., *L'ecologia del paesaggio in Italia*, a cura di V. INGENGOLI – S. PIGNATTI, Milano 1996.

⁵⁰ Anche se a ciò si potrebbe teoricamente replicare che proprio il silenzio della lettera s) del novellato art. 117 Cost. giustificherebbe l'accostamento alla materia dei beni culturali piuttosto che a quella dell'ambiente e dell'ecosistema. Si veda P. CARPENTIERI, *La nozione giuridica di paesaggio*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 2004, n. 2, pp. 363 ss.

⁵¹ S. CIPOLLINA, *Fiscalità ... cit.*

E' in questo contesto in profonda evoluzione che trovano la luce in Italia diversi interventi di legislazione ordinaria in materia di paesaggio, fra cui si segnalano: il Codice dei beni culturali e del paesaggio introdotto con il d. lgs. n. 42/2004, sulla base delle indicazioni contenute nella Convenzione Europea e la successiva e tardiva legge di ratifica della stessa Convenzione, avvenuta con la l. n. 14/2006.

Mentre il Codice appronta una tutela destinata essenzialmente ai beni paesaggistici, che, insieme con i beni culturali, costituiscono il "patrimonio culturale" della Nazione, la normativa comunitaria estende tale tutela ben oltre il confine della "bellezza paesaggistica", riservando particolare attenzione ai paesaggi quotidiani o degradati, che, pur non evocando suggestioni umanistico-rinascimentali, sono comunque, e a maggior ragione, meritevoli di tutela e di mirati interventi di riqualificazione e ripristino.

Ed è proprio in riferimento a queste tipologie di paesaggi, come si dirà più diffusamente oltre, che la fiscalità si presta a svariate ed interessanti possibilità di applicazione, ad esempio, per agevolare interventi di recupero e riqualificazione o la manutenzione/ristrutturazione degli edifici e per realizzare o mantenere il decoro urbano delle città, ecc.

Dunque, accanto alla fiscalità ambientale (nella sua tradizionale tripartizione in tributi con funzione ambientale, tributi ambientali in senso stretto ed interventi agevolativi), cui sarà dedicato uno specifico approfondimento oltre, anche l'area della tutela del paesaggio rappresenta un'importante laboratorio di sperimentazione di interventi fiscali a forte valenza ambientale.

2.2 I principi a fondamento delle politiche ambientali.

Uno dei tratti caratterizzanti il diritto ambientale è la scarsa risolutività e precisione delle fonti di normazione sovraordinata, che privilegiano la produzione di una molteplicità di soluzioni di dettaglio, di appannaggio esclusivo dell'Amministrazione (che esercita dunque una discrezionalità necessariamente ampia nella ponderazione degli interessi coinvolti).

In materia ambientale, infatti, legislazione ed amministrazione hanno contorni piuttosto sfumati; i confini che normalmente

distinguono il momento della produzione normativa da quello dell'esecuzione sono infatti più labili rispetto ad altri settori. Questo tratto tipico del diritto ambientale è favorito dal carattere marcatamente programmatico di talune leggi e dal frequente ricorso alla normazione per principi e concetti indeterminati. L'analisi che segue non può dunque prescindere da un'attenta disamina dei principi posti a fondamento della normativa in materia ambientale.

2.2.1 Il principio di integrazione.

Fra i principi fondamentali in materia di diritto ambientale, va preliminarmente menzionato il principio di integrazione, che, nel Trattato istitutivo della CE, viene abbinato a quello di sviluppo sostenibile. L'art. 6 stabilisce che *"...le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni comunitarie ..., in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile."*

Per quanto l'enunciato di cui al menzionato art. 6 contenga solo indicazioni programmatiche, la dottrina⁵² ha sottolineato che il canone di integrazione rappresenta l'architrave dell'intero edificio dei principi europei in tema di ambiente. E' possibile infatti scorgere nel principio di integrazione la formula riassuntiva dell'essenza stessa del diritto ambientale. Questo settore dell'ordinamento non si limita infatti a prescrivere, ma è esso stesso, nel suo insieme, un dispositivo di integrazione, che raccoglie schemi ed istituti volti a coordinare, secondo processi di integrazione appunto, assetti comportamentali umani a modelli ambientali diversificati nel tempo e nello spazio.

Anche in ambito nazionale, la strategia di sviluppo sostenibile (approvata dal Cipe nel 2002) è stata recepita secondo tale principio, subordinatamente all'armonizzazione degli interessi ambientali con altri interessi meritevoli di tutela nelle procedure decisionali pubbliche.

⁵² L. KRAMER, *Manuale di diritto comunitario per l'ambiente*, Milano 2002, p. 91; P. DELL'ANNO, *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale*, Milano 2004, pp. 247 ss.

La ricerca di una sintonia fra condotte umane e processi ambientali, dunque, non rappresenta uno degli scopi della disciplina ma la sua stessa ragione di esistere; e i dettami generali condensati nell'art. 174 del Trattato⁵³ (che contiene gli altri principi fondamentali⁵⁴, implementati nel diritto comunitario derivato e recepiti nella normativa nazionale⁵⁵), si prestano pertanto ad essere analizzati nella loro funzionalità rispetto al perseguimento di tale fine⁵⁶.

2.2.2 Il principio di prevenzione e della correzione del danno ambientale alla fonte.

La prevenzione esprime l'impossibilità di attendere che il danno si manifesti, in un contesto in cui l'irreversibilità dei danni ambientali suggerisce l'insufficienza di una politica di mera allocazione degli oneri della riparazione e l'inadeguatezza di un approccio esclusivamente economico alle tematiche ambientali, che postulerebbe un principio di sostanziale indifferenza fra salvaguardia della risorsa o assunzione del costo della riparazione. La potenziale inamovibilità del danno smentisce l'assunto della equivalenza delle opzioni.

L'applicazione del principio di prudenza si traduce sostanzialmente in un'anticipazione della soglia di tutela, intesa a

⁵³ Gli artt. 174, 175, 176 del Trattato CE formulano gli obiettivi (salvaguardia, protezione miglioramento della qualità dell'ambiente, protezione della salute umana, utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali), i principi (azione preventiva, correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente, "chi inquina paga", integrazione delle esigenze ambientali nelle altre politiche comunitarie, "sussidiarietà", cooperazione internazionale), i presupposti e le condizioni dell'azione comunitaria, i procedimenti di approvazione, la cosiddetta "clausola di salvaguardia". Sull'argomento, si veda R. FERRARA, *I principi comunitari della tutela dell'ambiente*, in *Diritto amm.*, 3, 2005, p. 509.

⁵⁴ L'art. 174, comma 2, del Trattato CE stabilisce che l'azione di salvaguardia ambientale "è fondata su principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga".

⁵⁵ L'art. 1, comma 8, lett. f) della legge-delega 308/2004, a sua volta, evoca principi comunitari di prevenzione, precauzione, correzione e riduzione degli inquinamenti e dei danni ambientali, nonché il principio "chi inquina paga" a criteri ispiratori della normativa delegata.

⁵⁶ Così M. CAFAGNO, *Principi ... cit.*, p. 220.

scongiurare il rischio di deterioramento, la cui virtuale irreparabilità discende proprio dal carattere unidirezionale dei fenomeni di degrado entropico e dalla nostra incapacità di condizionare a piacimento il loro corso, assumendo il pieno controllo della loro evoluzione, quand'anche prevedibile.⁵⁷

Riconducibile al primato della prevenzione è anche il principio della correzione del danno ambientale alla fonte. L'anticipazione dell'intervento correttivo alla fonte causale risponde chiaramente allo scopo di impedire l'aggravamento delle conseguenze, bloccando sul nascere le alterazioni ambientali non sempre passibili di rimozione.

Una notevole quantità di istituti e di regole fondamentali del diritto ambientale sono una chiara ed evidente applicazione del principio di "prudenza" e di "correzione del danno ambientale alla fonte": per esempio, la disciplina sul controllo dei rischi di incidenti connessi con l'utilizzo di sostanze pericolose, la normativa in tema di VIA, di valutazione strategica e di autorizzazione integrata, sono palesemente ispirate al principio di prevenzione, proprio in quanto promuovono l'anticipazione della stima degli effetti ambientali di attività e impianti, nonché l'approntamento delle più adeguate misure di eventuale minimizzazione dell'impatto dannoso; mentre costituisce un esemplificativo corollario del principio di "correzione del danno ambientale alla fonte" la preferenza normativa accordata allo smaltimento dei rifiuti non

⁵⁷ In economia, si definisce "rischio" la condizione in cui opera chi, dovendo interpellare il futuro prima di assumere una decisione, disponga di informazioni sufficienti ad anticipare tanto gli eventi possibili, quanto le oggettive probabilità di accadimento; agisce invece in condizioni di "incertezza" chi, pur disponendo di conoscenze sufficienti a prevedere le circostanze future, ignora la funzione di distribuzione delle loro oggettive probabilità di verificarsi; l'incertezza si aggrava quando, a causa della scarsa disponibilità di conoscenze teoriche, della difficoltà e novità dei problemi fronteggiati o della lacunosità dei dati empirici disponibili, risulta indeterminato lo stesso potenziale degli accadimenti futuri. Sul tema, si veda S. HARGREAVES HEAP – M. HOLLIS – B. LYONS – R. SUGDEN – A. WEALE, *La teoria della scelta*, p. 75 ss.; ancora, Studio dell'Agenzia Europea dell'Ambiente, *Late Lessons from Early Warnings: the Precaution Principle 1896-2000*, Environmental Issue Report n. 22 EEA, a cura di P. HARREMOES – D. GEE – M. MACGARVIN – A. STIRLING – J. KEYS – B. WYNNE, Copenhagen, 2001, 170 ss.

pericolosi in luoghi quanto più prossimi a quelli di produzione degli stessi.

2.2.3 Il principio “chi inquina paga”.

Ma lo stesso principio sintetizzato nella formula “chi inquina paga”, che chiude il primo periodo del comma 2 dell’art. 174, accordandosi alla proclamazione del favore per l’intervento alla fonte, racchiude tra i propri scopi, finalità preventive, poiché la prefigurazione dell’obbligo di sopportare costi ambientali e la conseguente responsabilizzazione dell’inquinatore assolvono ad una funzione orientativa e deterrente, prima che di garanzia del reintegro. L’imposizione dell’onere della riparazione è infatti diretta ad influire sulla condotta dei consociati, inducendoli, con la prospettiva della responsabilità, a tener conto, nei rispettivi calcoli di convenienza, dei costi di ripristino ambientale. Il principio vale dunque a condizionare preventivamente le scelte, promuovendo la cosiddetta “internalizzazione” dei costi ambientali nel processo decisionale⁵⁸.

In realtà, a ben vedere, come si vedrà meglio oltre, la dottrina prevalente⁵⁹, nell’analisi del principio “chi inquina paga”, ha superato la tradizionale contrapposizione fra la concezione giuridico-civilistica (che pone l’accento sul carattere risarcitorio dei prelievi ad esso ispirati) e quella pigouviano-economica (che enfatizza la funzione di internalizzare le diseconomie esterne provocate dall’inquinamento), per approdare ad una concezione di matrice spiccatamente comunitaria, che vede nel principio “chi inquina paga” il criterio generale di imputazione dei costi della protezione dell’ambiente.

Il principio in esame avrebbe in effetti una portata ben più ampia di quella espressa dal mero nesso di causalità giuridica tra inquinamento ed effetto risarcitorio o di internalizzazione del costo (che la lettera della formula normativa lascerebbe intendere a prima vista), essendo, per contro, ravvisabile nell’elemento della

⁵⁸ V. M. CECCHETTI, *Principi costituzionali per la tutela dell’ambiente*, Padova 2000, p. 127 ss.; P. DELL’ANNO, *principi del diritto ambientale... cit.*, p. 103 ss.

⁵⁹ Per tutti, si veda P. SELICATO, *Imposizione fiscale ... cit.*

coattività (evidenziato anche dalla formula imperativa di cui all'art. 174, paragrafo 2) l'idoneità del principio a coprire una serie alquanto ampia di interventi economici a tutela dell'ambiente, fra cui, come vedremo, particolare importanza possono assumere quelli di carattere fiscale.

D'altra parte, la stessa Commissione Europea ha dichiarato che i tributi ambientali, includendo i costi per la rimozione degli effetti inquinanti nei prezzi delle merci e dei servizi, permettono di realizzare il principio "chi inquina paga" attraverso la funzione incentivo-disincentivo da essi esercitata.

Per concludere, riservandoci di approfondire nel prosieguo della trattazione quest'argomento, basilare e centrale rispetto agli obiettivi ed agli sviluppi che tale ricerca si prefigge, si osserva che oramai, in dottrina come in Giurisprudenza, unanimemente si concorda nell'attribuzione al principio esaminato di una valenza ed una portata applicativa ben più vaste rispetto a quelle tradizionalmente attribuite e nel riconoscimento della funzione di criterio generale di imputazione dei costi di protezione e precauzione, nonché ripristino e riparazione ambientale.

2.2.4 Il principio di precauzione.

Un rilievo del tutto specifico ed autonomo merita il principio di precauzione. Il sito dell'Agenzia Europea dell'ambiente offre alla pubblica consultazione un glossario che, alla voce "precauzione", recita: "*azione intrapresa allo scopo di anticipare, identificare e ridurre l'impatto delle sorprese*".

Il canone di precauzione denota la necessità di un intervento pure in ipotesi in cui il danno sia incerto; tale necessità appare più che motivata in un contesto nel quale la congenita precarietà del quadro delle conoscenze porrebbe la scelta di posticipare l'intervento al momento della rimozione del danno in contrasto con il principio di prevenzione: poiché una definitiva prognosi rischia di giungere tardiva, un ragionevole timore è sufficiente a sollecitare la misura preventiva.

Nelle precisazioni della Commissione Europea⁶⁰ e della Corte di Giustizia⁶¹, il principio di precauzione consente agli Stati membri di adottare misure protettive senza dover attendere che siano esaurientemente dimostrate la realtà e la gravità dei rischi; la valutazione del rischio non può comunque fondarsi su considerazioni puramente ipotetiche, né su semplici supposizioni. Dal principio di precauzione, deriva che una misura preventiva può essere adottata esclusivamente qualora il rischio, senza che la sua esistenza e la sua portata siano dimostrate “pienamente” da dati scientifici concludenti, appaia nondimeno sufficientemente documentato sulla base dei dati scientifici disponibili al momento dell’adozione di tale misura.

La stima scientifica, in altre parole, per quanto insufficiente a supportare una previsione completa e fidata degli eventi futuri e delle loro esatte probabilità, deve però almeno convalidare una preoccupazione ragionevole, deve quantomeno dimostrare la sussistenza di motivi plausibili per nutrire timori⁶².

Il principio di precauzione ha trovato un concreto riscontro nella giurisprudenza della Corte di giustizia della Comunità europea e nella giurisprudenza interna agli Stati membri.

Un’importante applicazione si è registrata in ambito europeo in materia di tutela della salute da parte della Corte di giustizia⁶³ relativamente alle misure di emergenza contro l’encefalopatia spongiforme bovina. I criteri guida adottati dalla giurisprudenza comunitaria attengono essenzialmente alla verifica dello stato di incertezza scientifica del rischio, alla valutazione dell’irreparabilità

⁶⁰ In assenza di una definizione esplicita nella norma che ne enuncia il principio (l’art. 174), la Commissione Europea, in risposta all’invito contenuto nella risoluzione del Consiglio del 13 aprile 1999, ha pubblicato, nel 2000, la comunicazione interpretativa Bruxelles, 2 febbraio 2000, COM (2000) 1.

⁶¹ Corte di Giustizia, Terza Sezione, 2 dicembre 2004, C 41/02, punto 52.

⁶² La Comunicazione Europea, dopo aver appunto rilevato che, tra i fattori che attivano l’approccio precauzionale, fondamentale è l’incertezza, delinea le metodologie di scelta delle diverse risposte, in relazione alla gradazione del livello di rischio, individuando nella “proporzionalità”, nella “assenza di discriminazioni” e nella “coerenza” i requisiti vincolanti per un’azione corretta. Sui principi posti a base delle politiche di intervento, in generale, si veda M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, pp. 218-276.

⁶³ Corte di giustizia delle Comunità europee, 5 maggio 1998.

del danno ipotizzato, all'adeguatezza della misura da applicare al prodotto o al processo esaminato ed alla sua proporzionalità.⁶⁴

Un'altra interessante ed attuale applicazione del principio di precauzione riguarda l'emissione degli OGM: sulla questione, la Corte⁶⁵ ha chiarito che i Paesi che abbiano espresso con apposito rapporto inviato alla Commissione parere favorevole all'adozione degli OGM sono vincolati a tale parere; tuttavia, qualora emergano elementi nuovi che palesino, anche in applicazione del principio di precauzione, un certo rischio per la salute e l'ambiente, il processo di immissione deve essere arrestato in attesa di una nuova decisione della Commissione.

Il principio esaminato ha trovato diverse applicazioni anche nella giurisprudenza italiana: per esempio, in materia sanitaria, il Tar del Lazio⁶⁶ ha dichiarato che *"...nel caso in cui sussistano incertezze quanto all'esistenza e alla portata dei rischi per la salute delle persone, le istituzioni possono prendere provvedimenti di tutela senza dover attendere che la realtà e la gravità di tali rischi siano pienamente dimostrate; ... nel caso in cui la valutazione scientifica non consenta di stabilire con sufficiente certezza l'esistenza del rischio, la scelta di ricorrere o non ricorrere al principio di precauzione dipende generalmente dal livello di protezione scelto dall'autorità competente nell'esercizio del suo potere discrezionale.*

2.3 Gli strumenti d'intervento.

I principi enunciati nell'art. 174 del Trattato costituiscono le fondamenta delle politiche di intervento dei Governi, che modulano su di essi le proprie scelte, attraverso l'individuazione di strumenti applicativi che variamente ad essi si ispirano.

La classificazione dei numerosi modelli di intervento pubblico in materia ambientale può rispondere al seguente schema: da un lato, ci sono gli strumenti di comando e controllo, caratterizzati dalla

⁶⁴ Sull'argomento, E. MARIOTTI – M. IANNANTONI, *Il nuovo diritto dell'ambiente*, Rimini 2011, pp. 63 ss.

⁶⁵ Corte di giustizia CE, causa C-6/99.

⁶⁶ T.A.R. Lazio, sez. III, 21 marzo 2006, n. 2015, pubblicata per esteso su www.giustizia-amministrativa.it.

forte concentrazione di potere decisionale in seno alle istituzioni pubbliche.

All'estremo opposto, sono situati i modelli d'azione pubblica che comportano un ricorso assai più contenuto alle prerogative dell'autorità, fra i quali è possibile annoverare sistemi di attribuzione di marchi o di attestazione ecologiche (come ecolabel o ecoaudit), dispositivi di supporto al perfezionamento di accordi volontari, azioni volte a premiare o incoraggiare l'assunzione di impegni ecologicamente virtuosi, non imposti dalla normativa; si tratta di misure la cui ricaduta effettiva sull'ambiente dipende dalla successiva interazione tra consumatori e produttori e che presuppongono dunque un certo grado di fiducia e discernimento delle imprese e dei loro clienti nel funzionamento del mercato.

In un'area mediana tra interventi autoritativi e dispositivi mercantili, si collocano i rimedi misti, come i tributi ecologici, i sussidi verdi, i permessi negoziabili o i meccanismi risarcitori basati sul parametro della negligenza; questa classe di strumenti combina, secondo meccanismi di assemblaggio variabili, decisioni pubbliche e calcoli di mercato: le prime lasciano spazio ai secondi, cosicché le determinazioni ultime collettive sono mediate da risposte personali, basate su giudizi di convenienza economica.

Essendo il tema del rapporto fra strumenti di comando e controllo e strumenti di mercato tradizionale oggetto di approfondimento da parte di economisti e studiosi dell'ecologia, oltre che giuristi, l'approccio attraverso il quale se ne tenterà una sintetica rappresentazione, sarà inevitabilmente interdisciplinare.

2.3.1 Gli strumenti “di comando e controllo”.

La principale caratteristica riscontrabile nei diversi strumenti autoritari di controllo e comando⁶⁷ che saranno di seguito analizzati consiste indubbiamente nell'imposizione di un divieto, accompagnata dalla minaccia di sanzioni a carico dei trasgressori;

⁶⁷ Nonostante la frammentarietà e la minuziosità delle discipline di settore abbiano favorito l'inevitabile proliferazione di dettagli e schemi procedurali, è possibile individuare i tratti portanti degli strumenti di comando e controllo, anche attraverso una breve sintetica classificazione. M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 332.

l'obiettivo perseguito dal legislatore mediante interventi di tipo autoritativo-sanzionatorio non è di impedire in assoluto il godimento delle risorse e dei servizi ambientali, di per sé connaturati allo svolgimento delle ordinarie attività di vita quotidiana, ma piuttosto quello di contrastare l'abuso e la compromissione del sistema.

L'approccio autoritativo è stato oggetto di aspre critiche da parte degli economisti e degli ecologisti.

I primi hanno rilevato l'eccessiva rigidità del sistema dei "controlli e comandi", che difficilmente possono essere differenziati ed adattati ai diversi ambiti di applicazione e la cui proliferazione ha causato un inevitabile sovraccarico della funzione di controllo e complicato i meccanismi sanzionatori.

Inoltre, la necessaria modulazione e adattamento del sistema autoritativo-sanzionatorio alle molteplici e flessibili realtà di riferimento, obbligherebbe l'apparato pubblico investito, all'acquisizione di conoscenze ed informazioni specialistiche ed accurate (necessarie, appunto, per l'elaborazione di vincoli convenientemente diversificati), che però si rivelano spesso inaccessibili alla mano pubblica, proprio in quanto esclusivo appannaggio degli stessi operatori soggetti all'azione regolativa e provvedimentale.

In sintesi, una politica di vincoli uniformi può forse agevolare l'azione di controllo, ma rende complessivamente più oneroso il sistema, insensibile alle diverse e mutevoli condizioni locali; mentre, la strategia opposta, cioè quella di optare per obblighi diversificati, acuisce l'incertezza giuridica dei destinatari, con la moltiplicazione dei precetti giuridici e complica notevolmente l'attività di monitoraggio e repressione degli abusi.

Anche gli ecologisti hanno aspramente criticato le rigidità del sistema dei "comandi e controlli", perché tendenzialmente basato sulla stabilità degli ecosistemi, del tutto insensibile alla loro variabilità e resilienza⁶⁸ e essenzialmente fondato sulla velleitaria illusione di poter dirigere ad una qualche predeterminabile armonia i processi ambientali.

⁶⁸ In fisica, il termine "resilienza" indica la capacità di un materiale di resistere a forze di rottura.

Va detto, però, che da tempo il legislatore italiano ha avviato un'opera di messa a punto del sistema autoritativo, mediante l'instaurazione di tutele differenziate, la priorità accordata a prevenzione e precauzione, l'applicazione di appositi meccanismi di repressione degli illeciti e, da ultimo, l'introduzione di nuovi particolari strumenti autoritativi, quali la valutazione di impatto ambientale⁶⁹, la valutazione ambientale strategica⁷⁰ e

⁶⁹ L'istituto della V.I.A. è regolato, a vari livelli, dal diritto internazionale, dalla normativa europea, dalla disciplina nazionale e dalla legislazione regionale. In ambito europeo, la procedura è stata definita dalla Direttiva 85/337/CEE, poi modificata ed integrata dalle Direttive 97/11/CE e 2003/35/CE. In Italia, l'istituto ha trovato un primo rudimentale assetto nell'art. 6 della l. 8 luglio 1986, n. 349, cui hanno fatto seguito una serie interminabile di interventi normativi molto frastagliati ed inorganici, sfociati poi, nel d. lgs. 152/2006, anche se la parte pertinente del decreto di riordino è stata procrastinata diverse volte, in attesa di non marginali modifiche ed integrazioni. La materia versa dunque attualmente in uno stato di incertezza, giacché, entro la cornice delineata dalla normativa europea, ancora in attesa di trasposizione, si frappongono testi legislativi frammentari e precari. Nonostante ciò, abbastanza chiara risulta la *ratio* ed i lineamenti essenziali dell'istituto. La V.I.A. è un procedimento amministrativo che si prefigge di esplorare in anticipo gli effetti nell'ambiente della realizzazione di progetti di intervento, pubblici o privati, particolarmente invasivi, individuati in appositi elenchi. La meta che la V.I.A. si prefigge è in sostanza comune ad ogni strumento di prevenzione specifica: un bilanciamento di interessi funzionale alla prudente gestione delle risorse ambientali. Tale fine viene perseguito attraverso il vaglio in concreto della mutua compatibilità tra singolo progetto e ambiente, condotto tramite l'approfondimento e la stima accurata delle loro interrelazioni. Per approfondimenti sull'argomento, si veda M. BUCELLO – M. CAFAGNO, voce *Inquinamento*, *Nuovo digesto, discipline pubblicistiche*, Torino, 2005.

⁷⁰ L'istituto della V.A.S. (valutazione ambientale strategica) rappresenta la fisiologica integrazione ed il naturale complemento della V.I.A. Il principale limite di quest'ultima, per stessa ammissione della Commissione Europea, risiede nel fatto che la valutazione avviene in una fase in cui le possibilità di intervento sono assai limitate: quando, per esempio, le decisioni in merito all'ubicazione del progetto ed alle opzioni alternative, sono già state prese. La V.A.S. permette invece una valutazione anticipata, attraverso l'adozione di una scala spazio-temporale sufficientemente estesa da permettere il vaglio della sostenibilità delle opzioni pianificatorie e programmatiche. In sostanza, la procedura non si limita ad una verifica di compatibilità ambientale del progetto, ma realizza una valutazione "strategica" della pianificazione, attraverso il monitoraggio e l'analisi preventiva degli scenari e delle ricadute potenziali che azioni alternative possono avere sull'ambiente. Si veda E. BOSCOLO, *La*

l'autorizzazione ambientale integrata⁷¹, che non trovano corrispondenze in altri settori del diritto amministrativo e rappresentano un'attuazione più evoluta dei principi generali in materia ambientale.

2.3.1.1 Gli standards.

Lo strumento tipico e più comune di regolazione autoritativa è senza dubbio lo *standard*.

Nell'ormai consolidata e variegata prassi di regolazione dei governi, è possibile riscontrare *standard* applicabili alle emissioni inquinanti oppure ai corpi recettori, relativi ai processi produttivi oppure ai beni prodotti, *standard* dai valori uniformi, oppure differenziati (per esempio in relazione al territorio, al prodotto fabbricato, alle caratteristiche del processo produttivo o alla natura della fonte inquinante); *standard* che si accompagnano a vincoli di natura generale⁷², all'occorrenza imposti da atti di natura

valutazione degli effetti sull'ambiente di piani e programmi: dalla V.I.A. alla V.A.S., in Urbanistica e app., 2002.

⁷¹ L'autorizzazione ambientale integrata concerne la prevenzione e la riduzione integrate dell'inquinamento provocate da un'ampia gamma di impianti industriali ed attività agricole. Si tratta di un intervento che mira alla realizzazione di una tutela ambientale integrata e globale. Si discosta dalle consuete forme di controllo, prevalentemente concentrate sugli effetti prodotti dall'inquinamento, a valle del ciclo produttivo, disarticolati per tipi di emissione (atmosfera, idrica, di rifiuti, ecc.), per realizzare una tutela sistemica ed integrata, che parte dall'analisi delle caratteristiche del processo industriale, passa attraverso la valutazione del dispendio energetico e del consumo di risorse e materie prime, per giungere alle problematiche connesse con la produzione ed il riciclo dei rifiuti ed analizzare, infine, le interazioni fra le varie forme di inquinamento ed il relativo impatto sul territorio e sull'ecosistema interessato dal progetto. Sull'argomento, si veda F. NANNETTI, *Aspetti rilevanti della nuova disciplina IPPC: il d. lgs. n. 59/2005 a confronto con l'abrogato d. lgs. n. 372/1999*, in *Diritto all'ambiente*, 2006, su www.dirittoambiente.com.

⁷² Secondo la classificazione di M. RENNA, (in *Vincoli alla proprietà e diritto dell'ambiente*, in *Il diritto dell'economia*, Milano 2005, p. 715 ss.) un esaustivo raggruppamento potrebbe essere il seguente: vincoli idrogeologici, forestali, per la tutela delle acque, di ordine qualitativo e quantitativo, vincoli naturalistici (per esempio, per le aree protette), paesaggistici, vincoli indiretti o di completamento per la tutela dei beni culturali, vincoli urbanistico-territoriali.

pianificatoria oppure da prescrizioni mirate, attraverso provvedimenti puntuali.

Gli *standard* sulle emissioni controllano i quantitativi massimi consentiti di sversamento per unità di materia in un corpo ricettore, come l'acqua, l'aria, ecc. Si tratta di norme che stabiliscono indici espressivi dei quantitativi tollerabili di sostanze inquinanti (SO_x/m³, CO₂/m³ e così via).

Questi strumenti necessitano di un sistema di controlli e repressioni efficace e dall'impatto non trascurabile. Uno dei principali problemi connessi con tale tipologia di intervento risiede proprio nella frequente inefficacia delle azioni di monitoraggio e nell'esiguità delle sanzioni correlate, che rischiano di vanificare la *ratio* della normativa istitutiva dello *standard*. D'altra parte, un sistema esageratamente repressivo può incentivare condotte illecite e fenomeni di corruzione.

Inoltre, lo *standard* sulle emissioni non garantisce un monitoraggio assoluto dei quantitativi di prodotti inquinanti immessi in un corpo recettore, limitandosi a controllare che la specifica immissione da parte del singolo inquinatore non superi la soglia massima consentita. Da qui la necessità di avere *standard* di qualità del corpo recettore.

Gli *standard* di qualità del corpo recettore stabiliscono la concentrazione massima totale degli inquinanti in un determinato corpo recettore (ad esempio, nutrienti/m³ presenti in un lago o fiume, ecc.). Questo tipo di *standard* può essere abbinato ad una tassa sulle emissioni oppure ad un altro *standard* che stabilisca livelli di abbattimento dell'immissione inquinante.

Gli *standard* di processo stabiliscono obblighi a carico dei produttori di utilizzare nei processi industriali tecnologie a basso o scarsissimo impatto ambientale. Presentano l'indiscutibile vantaggio di ridurre il peso dei controlli, giacché la sola installazione della tecnologia imposta garantisce il miglioramento qualitativo dell'immissione; sono però molto costosi e vengono spesso percepiti dai produttori come strumenti vessatori, sebbene in alcune zone (specialmente in America, dove prendono il nome di *standard* "della migliore tecnologia"), se ne registri una diffusione crescente.

Infine, gli *standard* di prodotto sono norme che riguardano la qualità ambientale dei prodotti: ad esempio, auto con marmitta catalitica, benzina senza piombo, spray senza CFC, residui di pesticidi nei prodotti agricoli, ecc.

2.3.1.2 Le autorizzazioni.

In armonia con il principio di favore per le politiche preventive, l'esercizio delle attività potenzialmente inquinanti, è, di regola, subordinato a provvedimenti amministrativi di natura permissiva, che usualmente assumono la forma di autorizzazioni, temporanee e rinnovabili.

E' chiaro che l'adeguata predisposizione di strumenti di monitoraggio e controllo rappresenta un corollario imprescindibile dell'attuazione di politiche di protezione ambientale di tipo autoritativo. L'attività di controllo, che ha oggetto e modalità composite e variegata (potendosi sostanziare in monitoraggio della natura, qualità o quantità delle emissioni, verifica delle caratteristiche dei prodotti fabbricati, del rispetto dei parametri di omologazione degli impianti ecc.), nella pratica, ad unanime giudizio dei commentatori, è però molto debole e farragিনosa e risponde ad un modello del tutto obsoleto⁷³.

La funzione di monitoraggio, unitamente alla raccolta di informazioni sul territorio ed alla condivisione delle conoscenze, sarebbe infatti nevralgica rispetto alle esigenze adattative delle politiche ambientali e degli interventi pubblici sull'ambiente come sistema complesso. La raccomandazione del Parlamento e del Consiglio europeo del 2001 sulle ispezioni ambientali (Raccomandazione 2001/331/CE del 4 aprile 2001⁷⁴) sembra proprio ispirata a tale *ratio*.

⁷³ Nemmeno il dichiarato intento di conseguire “*maggiore efficienza e tempestività*”, annunciato dal comma 8 (lett. b) dell'art. 1 della legge-delega n. 308/2004, ha trovato seguito in un'organica disciplina attuativa, in seno al d. lgs. n. 152/2006.

⁷⁴ Il considerando n. 16 premette che “*le relazioni sulle attività ispettive e l'accesso del pubblico a tali informazioni sono importanti per assicurare, attraverso la trasparenza, la partecipazione dei cittadini, delle organizzazioni non governative e di altri soggetti interessati all'attuazione della normativa ambientale comunitaria*”.

Dal d. lgs. n. 152/2006, invece, non traspare tale principio ispiratore, ma emerge una disciplina frammentaria e disorganica, impostata secondo un modello obsoleto, meramente funzionale alla verifica del rispetto dei vincoli ed all'applicazione delle sanzioni.

In materia di gestione di rifiuti, il decreto ha sostanzialmente lasciato inalterato il sistema autorizzativo introdotto dal decreto Ronchi, limitandosi ad introdurre un procedimento autorizzatorio unitario, comprendente sia l'approvazione del progetto e la realizzazione dell'impianto di smaltimento e di recupero, sia la sua gestione, eliminando le due distinte fasi precedentemente previste dagli artt. 27 e 28 del d. lgs. 22/1997.

In materia di emissioni in atmosfera provenienti da stabilimenti di vario genere, l'art. 269, del d. lgs. 152/2006 (innovato dall'art. 3, comma 3, del d. lgs. 128/2010, contenente modifiche ed integrazioni al d. lgs. 152/2006 e recante norme in materia ambientale), ha previsto un procedimento autorizzatorio integrato per tutti gli impianti presenti nello stabilimento di nuova costruzione o in via di trasformazione, articolato nelle diverse fasi di progettazione (accuratamente dettagliato nella descrizione degli impianti e delle attività, delle tecniche adottate e della quantità e qualità delle immissioni) e di redazione di una relazione tecnica esplicativa dell'intero complesso ciclo produttivo.⁷⁵

2.3.1.3 Le sanzioni.

A chiusura del sistema delle politiche di interventi di tipo autoritativo, si colloca l'apparato sanzionatorio, che include e combina misure con funzione preventiva o ripristinatoria dell'integrità ambientale con istituti prevalentemente afflittivi, pecuniari, interdittivi e, non di rado, penali.

Le violazioni delle norme di diritto ambientale comportano spesso l'applicazione di sanzioni amministrative⁷⁶ o penali⁷⁷, che, in via

⁷⁵ Per approfondimenti, si rimanda a E. MARIOTTI – M. IANNANTUONI, *Il nuovo diritto ...* cit., pp. 451 ss.

⁷⁶ Le sanzioni amministrative ambientali sono conseguenze del compimento di illeciti ambientali e vengono irrogate ad esito di un procedimento amministrativo sanzionatorio che prende avvio con l'accertamento della violazione amministrativa, prosegue con la contestazione dell'illecito agli

preventiva, costituiscono un deterrente alla violazione e, in via successiva, rappresentano sostanzialmente una misura afflittiva a carico del trasgressore.⁷⁸

La linea di demarcazione fra illecito amministrativo e reato ambientale non è sempre facilmente individuabile.

A volte, varia nel tempo, a causa di sopravvenuti interventi normativi di depenalizzazione, con conseguenti problemi di applicazione ed interpretazione della disciplina transitoria (si pensi per esempio, in materia di inquinamento atmosferico, alla fattispecie di omessa comunicazione in caso di modifica non sostanziale di uno stabilimento, di cui all'art. 279, d. lgs. 152/2006, come modificato dal d. lgs. 128/2010).

Altre volte, la distinzione fra violazione amministrativa e reato è rimessa alla valutazione del caso concreto: si pensi, per esempio, al caso di emissione di liquami residuali aziendali, che può dar luogo ad un illecito penale o amministrativo, a seconda che il residuo sia qualificato come scarico o rifiuto liquido; oppure si consideri la disciplina dell'abbandono di rifiuti, che qualifica la condotta illecita come reato contravvenzionale se posta in essere da un responsabile di enti o da un'impresa e come un illecito amministrativo se compiuta da un privato.

interessati e si conclude con l'emissione dell'ordinanza di ingiunzione o archiviazione. In base alla qualificazione formale dell'illecito, una violazione si definisce amministrativa quando la legge correla ad essa una sanzione irrogata da una pubblica amministrazione, all'esito di un procedimento di natura amministrativa, mediante un provvedimento di carattere amministrativo. Per un approfondimento, si veda S. PALLOTTA, *Manuale delle sanzioni amministrative ambientali*, Rimini 2001.

⁷⁷ Le sanzioni penali ambientali sono la reazione dell'ordinamento giuridico al compimento di illeciti ambientali di natura penale. I reati ecologici sono stati introdotti nell'ordinamento italiano come semplici contravvenzioni e sono stati definiti come reati "di pura disobbedienza", in cui l'elemento penalmente rilevante non è il danno prodotto all'ambiente, ma la semplice violazione di una condotta imposta da norme imperative di legge (c.d. "reati di pura condotta"). Sull'argomento, si veda R. BAJNO, *Ambiente (tutela dell') nel diritto penale*, in *Digesto, Quarta edizione, Discipline penalistiche*, I, Torino 1987, pp. 115 ss.; C. PEDRAZZI, *Profili penalistici di tutela dell'ambiente*, in *Indice pen.*, 1991, pp. 617 ss.

⁷⁸ Sul punto, F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente, Profili ricostruttivi*, Milano 1996, p. 27.

Infine, in alcuni casi, sono proprio le complicate tecniche di articolazione e redazione della normativa ed i surrettizi tentativi di depenalizzazione che rendono assai difficoltosa l'individuazione del confine fra illecito amministrativo e penale, come accade, per esempio, in materia di scarichi di acque reflue industriali.⁷⁹

Per concludere, l'esatta distinzione fra area amministrativa e penale in campo ambientale e fra i rispettivi regimi sanzionatori applicabili è demandata ad un processo logico intuitivo che va necessariamente elaborato in sede di singole fattispecie punitive ambientali.

Gli illeciti ambientali civili, che, per definizione generale, rappresentano violazioni di norme poste a tutela di interessi individuali e patrimoniali, saranno esposti nel prosieguo della trattazione, nell'ambito degli strumenti di intervento misti, caratterizzati da una sfumata gradazione dell'ingerenza pubblica e da un'accentuazione del ruolo del mercato e della partecipazione degli operatori privati nelle procedure di intervento.

2.3.2 Gli strumenti “di mercato”.

In armonia con le indicazioni di provenienza comunitaria⁸⁰, il sistema degli interventi si sta sempre più orientando verso la valorizzazione di modelli economici, alla ricerca di proficue alleanze con il mercato.

Fra questi ultimi, quelli dotati del minor grado di intervento istituzionale, risultano essere quelli attraverso i quali i pubblici poteri si limitano ad espletare, sul mercato, una funzione di “disseminazione dell'informazione”, lasciando poi che siano le preferenze di produttori e consumatori a guidare le scelte attraverso processi di negoziazione. Un esempio potrebbe essere

⁷⁹ Sulla questione, si rimanda a S. PALLOTTA, *Manuale ... cit.*, pp. 20-21.

⁸⁰ La Commissione europea, con la comunicazione Bruxelles, 20 settembre 2000, COM (2000), ha espresso il convincimento che “*gli sforzi di integrazione possono avere molto più successo ammettendo l'importanza dei meccanismi di mercato...*”, sul presupposto che, “*...rispetto ad altre forme più tradizionali di regolamentazione, gli strumenti economici utilizzano il mercato per combattere l'inquinamento*”. Dello stesso tenore, il Sesto Programma Comunitario d'azione per l'ambiente (decisione n. 1600/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 luglio 2002).

rappresentato dall'offerta alle imprese, che spontaneamente accettino di sottostare a parametri ambientali rigorosi, dell'opportunità di spendere sul mercato una certificazione (spendibile nel rapporto con il pubblico e la cui attendibilità sia garantita dalle istituzioni pubbliche) che attesti la rispondenza del prodotto o servizio venduto a parametri di protezione ambientale. L'azione preventiva viene così affidata a meccanismi di orientamento dei soggetti che, a loro volta, sono in grado di condizionare le imprese operanti sul mercato. La sorveglianza esercitata spontaneamente da consumatori informati produce il duplice effetto di sensibilizzare imprese istituzionalmente e fisiologicamente orientate al profitto e di ridurre considerevolmente i costi delle azioni pubbliche di monitoraggio e controllo.

Numerosi documenti ufficiali⁸¹ che si occupano degli strumenti volontari testimoniano il crescente interesse delle istituzioni comunitarie sull'argomento.

Due ben noti strumenti di certificazione oggi disponibili in Italia e nell'Unione europea sono le cosiddette eco-etichette (eco-labels) e l'audit ambientale (eco-audit).

L'Ecolabel, o marchio di qualità ambientale, è applicato ai prodotti che, a seguito di un'articolata analisi degli impatti ambientali dell'intero ciclo di vita (dall'estrazione di materie prime allo smaltimento del rifiuto), si dimostrino conformi a requisiti ben più stringenti rispetto agli *standard* legali, tanto da meritare un giudizio di eccellenza ambientale.

L'istituto del marchio di qualità ambientale è stato introdotto nella Comunità europea con il Regolamento CEE n. 880/1992 e successivamente innovato con Regolamento n. 1980/2000.

La disciplina vigente espressamente esclude dall'ambito della certificazione i prodotti alimentari e quelli farmaceutici. Il sistema di eco-etichettatura è articolato nelle due fasi della individuazione

⁸¹ Ad esempio, il Libro verde sulla politica integrata relativa ai prodotti, Comunicazione del 7 febbraio 2001, COM (2001) 68; il Sesto programma d'azione per l'ambiente della Comunità europea cit.; la Comunicazione concernente l'integrazione delle questioni ambientali nella politica economica (COM (2000) 576).

della gamma di prodotti da sottoporre a valutazione e della concreta assegnazione del marchio, sotto la supervisione di organismi nazionali e comunitari.

Il cosiddetto certificato di adesione al procedimento di “audit ambientale” non riguarda invece i prodotti, bensì gli stabilimenti produttivi, ma presuppone comunque l’assoggettamento dell’intero processo produttivo ad una complessa verifica di conformità a severi requisiti ambientali.

Ambedue le procedure sono libere; ma sono sempre più frequenti le imprese che, condizionate dalla progressiva crescita di consapevolezza ambientale dei consumatori, si impegnano pubblicamente e spontaneamente all’adozione di tecniche e politiche ambientali più rispettose dell’ambiente.

In considerevole crescita è anche il numero di imprese che compila “eco bilanci” a corredo dei bilanci finanziari o che, nella redazione dei bilanci ordinari d’esercizio, tiene conto, nella valutazione delle diverse componenti di Stato Patrimoniale, della disponibilità dei vari marchi ecologici.

2.3.3 Gli interventi “misti”.

La classificazione degli strumenti di tutela dell’ambiente in base alla gradazione dell’ingerenza pubblica nella strategia di intervento, vede, in posizione intermedia rispetto alle due macrocategorie testé esaminate, i rimedi cosiddetti “misti”, che contemplan, oltre alle classiche forme di autoregolazione del mercato, anche meccanismi di condizionamento pubblico delle relative dinamiche, secondo forme e modalità diversificate.

Per esempio, un certo grado di ingerenza sul mercato si riscontra negli interventi attraverso i quali la mano pubblica modifica autoritativamente i costi di accesso al sistema ambientale, mediante assegnazione di un “prezzo” a servizi e risorse naturali, altrimenti gratuiti e liberamente accessibili.

Tra i più consueti strumenti di correzione del costo di accesso alle risorse naturali sono annoverabili i cosiddetti “tributi ecologici”, che, insieme ad altri strumenti di carattere tributario, rappresentano una particolare applicazione della fiscalità alle politiche di tutela ambientale e costituiscono l’oggetto specifico del presente lavoro, cui sarà dedicato per intero il successivo sviluppo.

2.3.3.1 Gli “Appalti verdi”.

Alla logica dell’internalizzazione degli effetti esterni, mediante aggiustamento dei prezzi, sono riconducibili anche le politiche, recentemente incoraggiate dalle istituzioni comunitarie⁸², che prevedono l’attribuzione di un peso sostanziale ai profili ambientali, nella valutazione delle offerte concorrenti all’aggiudicazione di pubblici appalti.

Sulla stessa linea dettata dalla Commissione europea in materia di appalti verdi si è posto un recente orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia CE⁸³, che ha chiaramente espresso preferenza verso bandi che attribuiscono un peso preponderante a parametri comparativi di natura ambientale.

Una considerevole valorizzazione dei profili ambientali nelle scelte di attribuzione degli Appalti compare anche tra le novità sancite nelle Direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE⁸⁴, tanto che, nel 2005, i servizi della Commissione europea hanno ritenuto opportuno pubblicare un “manuale sugli appalti ecocompatibili”⁸⁵,

⁸² Si veda la comunicazione della Commissione europea del 4 luglio 2001, COM (2001) 274, seguita da una coerente giurisprudenza della Corte di Giustizia, giunta ad avallare un peso preponderante ai requisiti ambientali nell’aggiudicazione degli appalti (Corte Giust., Sez. VI, 4 dicembre 2003, causa C-448/01).

⁸³ Corte di Giustizia, sez. VI, 4 dicembre 2003, causa C-448/01, *EVN AG et Wienstrom GmbH*; Corte di Giustizia, sent. 17 settembre 2002, causa C-513/99, *Concordia Bus Finland*.

⁸⁴ Numerosi sono gli articoli della Direttiva 2004/18/CE del Parlamento e del Consiglio europeo, del 31 marzo 2004, in materia di coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi, che contengono espliciti riferimenti a requisiti ambientali. Per esempio, nell’art. 23 si prevede che le “prestazioni o i requisiti funzionali ... possono anche includere caratteristiche ambientali.”; l’art. 26, invece prevede che le condizioni di esecuzione dell’appalto possano basarsi su considerazioni sociali e ambientali; ancora, l’art. 53 include espressamente le caratteristiche ambientali tra i parametri rilevanti ai fini dell’aggiudicazione dell’appalto con il metodo dell’offerta economicamente più vantaggiosa; dello stesso tenore gli artt. 48, 49 e 50.

⁸⁵ Commissione europea, *Acquistare verde. Un manuale sugli appalti ecocompatibili*, Lussemburgo: Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee, 2005, <http://europa.eu.int>.

che, enfatizzando il peso, in termini di PIL, del consumo degli enti pubblici europei, attribuisce loro un ruolo fondamentale nel perseguimento dello sviluppo sostenibile, attraverso l'esercizio di scelte ecocompatibili e l'adozione di appalti verdi, per fornire un esempio agli operatori, influenzare il mercato, incentivare lo sviluppo di tecnologie verdi, risparmiare materiali ed energia e ridurre i quantitativi di rifiuti e di inquinamento.

Anche a livello nazionale ci sono stati importanti segnali di indirizzo verso politiche di valorizzazione dei requisiti ambientali nell'aggiudicazione degli appalti pubblici⁸⁶ e anche diversi interventi normativi di settore che hanno specificamente disciplinato in senso "ecologico ed ecocompatibile" i comportamenti della Pubblica Amministrazione⁸⁷.

2.3.3.2 La responsabilità civile.

Anche l'istituto della responsabilità civile, nelle sue varie forme, può essere studiato come un meccanismo di internalizzazione del tipico effetto esterno: il danno ambientale. L'obbligo della riparazione, indubbiamente, vale ad aumentare il costo delle attività nocive all'ecosistema. La minaccia della sanzione risarcitoria può infatti sollecitare l'adozione di sistemi più rispettosi dell'ambiente, almeno fintantoché le misure

⁸⁶ Per esempio, nel documento del CIPE, Strategia d'azione ambientale per lo sviluppo sostenibile in Italia, approvata il 2 agosto 2002, al par. 28, si osserva che "...occorre modificare il comportamento di alcuni grandi consumatori, primo fra essi il settore pubblico, che assorbe prodotti e servizi per il 15% su scala comunitaria, ma anche banche, università, ospedali, ecc. Internalizzare i requisiti ambientali negli acquisti della Pubblica Amministrazione è dunque un passo obbligato per l'integrazione. Azioni appropriate devono essere sviluppate per produrre e mettere a disposizione linee guida e basi di dati che privilegiano la qualità ambientale nella committenza e negli acquisti.

⁸⁷ Art. 4, d. lgs. n. 22 del 5 febbraio 1997, in materia di trattamento prevenzione, promozione, riciclaggio e acquisto di materiali riciclati nella PA e adozione di criteri ambientali nelle procedure di aggiudicazione dei pubblici appalti; ancora in materia di acquisto ed utilizzo di materiali riciclati, si veda il decreto ministeriale n. 203, dell'8 maggio 2003.

precauzionali e preventive risultino meno onerose del danno ecologico atteso, suscettibile di riparazione.⁸⁸

Come si evince dalla oramai cospicua giurisprudenza internazionale sul tema, la responsabilità civile ambientale si può configurare come illecito oggettivo, oppure può ricalcare il più consueto schema della colpa, con esiti diversi in termini di efficienza economica e di funzionalità ecologica.

Depone a favore della scelta del modello di responsabilità oggettiva il fatto che il deterioramento ambientale ha spesso carattere unilaterale, dipendendo soprattutto dalle condotte e dal livello di attenzione prestata dagli autori, spesso nell'esercizio di attività imprenditoriali.⁸⁹

Il modello risarcitorio scelto dalle istituzioni comunitarie⁹⁰ è sostanzialmente incentrato sul principio "chi inquina paga" e prevede l'individuazione dell'autore, la quantificazione del danno e l'individuazione di un nesso causale fra azione e conseguenze dannose.

Lo schema adottato dal Legislatore nazionale nel d. lgs. 152/2006 è fondato sulla compresenza di elementi oggettivi e soggettivi ed offre una soluzione di compromesso, senza accettare pienamente il modello comunitario. La formulazione scelta per gli artt. da 300 a 311 del citato decreto ha fornito una nozione di danno ambientale che fa riferimento a quei deterioramenti significativi e misurabili, diretti o indiretti, di una risorsa naturale o dell'utilità assicurata da quest'ultima, rispetto alle cosiddette "condizioni originarie" dell'oggetto danneggiato.

⁸⁸ Inoltre, come ha espressamente riconosciuto la Corte Costituzionale in una importante sentenza (Corte Cost., n. 376 del 14 ottobre 1993), il giudice ordinario ha sempre l'obbligo di ordinare il ripristino dello stato dei luoghi e non una semplice facoltà, come invece previsto nella generalità dei casi di condanna al risarcimento del danno. Sul punto, F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente ... cit.*, pp25-26.

⁸⁹ Secondo M. CAFAGNO, (*Principi e strumenti ...cit.*, pp. 411-ss), la scelta di addossare il costo dell'attività inquinante a chi la esercita professionalmente può indurre a responsabilizzare gli operatori verso scelte di contenimento del rischio ambientale.

⁹⁰ *Libro bianco sulla responsabilità per danni all'ambiente*, presentato dalla Commissione il 9 febbraio 2000, COM (2000) 66.

Per quanto concerne l'elemento psicologico, l'art 311 del decreto introduce termini qualificanti della condotta umana decisamente più miti rispetto agli elementi del dolo e della colpa tradizionalmente annoverati. Viene meno qualsiasi riferimento al dolo, mentre resta incerta la questione della colpa, di cui non si ha menzione esplicita ma neppure una chiara soppressione.

Il testo dell'art. 311 sembra dunque suggerire l'esperimento dell'azione risarcitoria nei confronti di chi versi in stato di colpa o ponga in essere la violazione di una legge o di altro provvedimento, da cui discenda un danno ambientale, secondo la definizione data sopra.⁹¹

Il Legislatore italiano ha dunque costruito un modello "di compromesso" che costituisce una chiara applicazione del principio "chi inquina paga".

Va rilevato però che le imperfezioni del sistema legale, la durata dei processi, le incertezze e le difficoltà probatorie relative alla natura degli eventi, l'impiego tattico, ad opera dei danneggianti o dei danneggiati, dell'azione giudiziaria e dei suoi difetti, sono fattori che tendono a ridimensionare l'efficacia e l'utilità pratica di tale strumento e rendono più conveniente ed opportuno ricorrere ai più semplici metodi diretti di imposte o controlli amministrativi.⁹²

2.3.3.3 I "mercati artificiali": permessi negoziabili e certificati verdi.

Va inoltre menzionata una particolare classe di strumenti di intervento (che raccoglie attenzione crescente nei paesi industrializzati e su cui si impenna l'attuazione del Protocollo di Kyoto), che conferiscono, per certi versi, maggiore ingerenza alle istituzioni pubbliche, attribuendo loro il compito, ben più importante rispetto a quello di correggere i mercati esistenti, di creare veri e propri mercati virtuali, per la negoziazione dei "permessi di inquinamento". L'applicazione di tale metodologia prevede, preliminarmente, la fissazione, da parte delle autorità internazionali, dei livelli massimi di risorse consumabili, tenendo conto della "capacità di carico" del comparto ambientale di volta

⁹¹ E. MARIOTTI – M. IANNANTUONI, *Il nuovo diritto ... cit.*, pp. 478 ss.

⁹² M. CAFAGNO, *principi e strumenti ...cit.*, pp. 411-414.

in volta pertinente, esattamente come succede per la fissazione degli *standard*. Successivamente, avviene la ripartizione del quantitativo totale fissato, fra gli operatori economici, mediante asta o diversa procedura amministrativa. Infine, gli operatori sono lasciati liberi di negoziare i titoli (o le eventuali eccedenze) in apposito mercato.

E' evidente che questi strumenti d'intervento operano secondo uno schema rovesciato rispetto a quello dei tributi ambientali, nel quale la scelta pubblica stabilisce il prezzo della risorsa, mentre i mercati fissano il quantitativo che ne verrà consumato.

Infine, si segnala che l'ordinamento nazionale⁹³ ha recentemente annoverato due meccanismi di intervento che si collocano a metà strada tra l'incentivo ed il permesso negoziabile; si tratta dei "certificati verdi" e dei "certificati bianchi".

I primi nascono dallo sforzo legislativo di potenziare lo stimolo alla produzione di energie elettrica da fonti rinnovabili, superando il modello di agevolazione tariffaria delineato dal provvedimento CIP n. 6/1992⁹⁴, condannato all'obsolescenza dall'inarrestabile processo di liberalizzazione.

L'art. 11 del d. lgs. n. 79/1999 di liberalizzazione pone a carico dei produttori di energia l'obbligo di assicurare, a partire dal 2002, la produzione di una quota minima (inizialmente paria al 2%) di energia proveniente da fonti rinnovabili. La normativa lascia però la libertà di provvedere direttamente oppure mediante l'acquisto di tali quote sul libero mercato dell'energia, attraverso la negoziazione dei "certificati verdi", che sono veri e propri titoli negoziabili, emessi dal gestore della rete nazionale di impianti alimentati da fonti rinnovabili e che certificano appunto la provenienza dell'energia in essi indicata.

I certificati verdi non incorporano il valore dell'energia ma il valore della relativa fonte produttiva "ecologica"; dunque, l'energia rinnovabile ed il certificato cui essa è associata possono

⁹³ Art. 11 del d.lgs. 16 marzo 1999, n. 79, cosiddetto decreto Bersani di liberalizzazione del mercato dell'energia elettrica, recentemente aggiornato dalla l. n. 239/2004 dal d.lgs. 387/2003; e art. 9, comma 1, d.lgs. 16 marzo 1999, n. 79 e art. 16, comma 4, d.lgs. 23 maggio 2000, n. 164.

⁹⁴ Per approfondimenti, si veda E. TEDESCHI, *Dal CIP n. 6/1992 ai certificati verdi*, in *Ambiente e diritto*, su www.ambientediritto.it.

seguire destinazioni indipendenti: mentre i titoli possono essere conservati oppure scambiati sul mercato, l'energia verde può essere auto consumata, ceduta alla rete come eccedenza, oppure immessa nel mercato.

Lo schema dei certificati verdi consente alle imprese specializzate di conseguire profitti considerevoli dalla cessione dei certificati verdi, ed alle imprese acquirenti di risparmiare notevolmente sui costi che occorrerebbero per la realizzazione degli impianti di produzione delle energie rinnovabili (che vengono sostituiti dal prezzo dei titoli).

Il sistema produce dunque effetti virtuosi sul mercato dell'energia, senza alterare il meccanismo della concorrenza, determinando inoltre l'assunzione degli obiettivi di tutela ambientale a livello collettivo, tramite l'individuazione ed il perseguimento di una determinata composizione percentuale fra energie rinnovabili e non.⁹⁵

Lo schema dei certificati bianchi presenta un'architettura simile, focalizzandosi però sul profilo della distribuzione energetica.

Secondo uno schema già esaminato, il sistema offre agli operatori vincolati, cioè ai grandi distributori, la possibilità di adempiere agli obiettivi di risparmio sia portando a termine direttamente i progetti idonei, sia acquistando certificati da soggetti opportunamente specializzati (le cosiddette Esco) o da altri distributori, per un ammontare corrispondente alle proprie necessità.⁹⁶

2.3.3.4 I sussidi.

⁹⁵ Il sistema, in realtà, aveva in un primo momento evidenziato alcune anomalie, che ne avevano in parte vanificato lo scopo primario. La normativa italiana, che concedeva sussidi anche alle fonti *assimilate a quelle rinnovabili* (definizione tutta italiana e priva di riscontri in Europa) aveva generato il paradosso di incentivare anche attività (quali la combustione di scorie di raffineria e l'incenerimento dei rifiuti) con significativo impatto sull'ambiente. Fortunatamente, un successivo decreto di riordino del mercato dell'energia (d. lgs. n. 387/2003) ha corretto la formulazione della norma, sopprimendo definitivamente il termine *fonti assimilate* e dando risalto unicamente alle fonti effettivamente rinnovabili. Su www.wikipedia.it.

⁹⁶ M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ...* cit., pp. 425 ss.

Nel novero degli strumenti misti è possibile ricondurre anche i sussidi. Rispetto alla classificazione fatta sopra, infatti, i sussidi si qualificano come forme di intervento statale che, a differenza di altri strumenti già esaminati, mirano a creare esternalità positive, promuovendo la riduzione dell'inquinamento attraverso l'internalizzazione dei benefici sociali connessi con l'adozione di misure ecocompatibili.

Tra gli esempi di utilizzazione dello strumento incentivante, sono annoverabili i riconoscimenti di sgravi contributivi all'osservanza di norme a tutela dell'ambiente, l'attribuzione di sgravi fiscali (crediti d'imposta o regimi agevolativi d'imposta) e vantaggi procedurali, la previsione di sussidi per spese di costruzione o ammodernamento di impianti depurativi, contributi per la costruzione e la gestione di impianti di disinquinamento, contributi per la ricerca e l'innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di processi produttivi non inquinanti.

Fra le criticità degli incentivi, è stata giustamente rilevata (oltre alla possibilità di un'alterazione della concorrenza e contrasto con principi e norme dell'ordinamento comunitario) la gravosa incidenza degli stessi sulla spesa pubblica ed il trasferimento dell'onere relativo sulla collettività, chiamata dunque a sopportare costi di contenimento dell'inquinamento che dovrebbero invece gravare sui produttori o consumatori direttamente o indirettamente responsabili delle diseconomie esterne; è stato anche osservato che le politiche di incentivazione, paradossalmente (proprio perché tendenzialmente destinate ad imprese produttrici di beni e servizi inquinanti), possano favorire, anziché disincentivare, tale produzione⁹⁷.

Gli studi condotti in materia e l'esperienza hanno dimostrato che il grado di efficacia dello strumento incentivante dipende in realtà dalla circostanza che esso sia capace di rendere più conveniente il processo sostitutivo non inquinante rispetto a quello tradizionale

⁹⁷ Le politiche di incentivazione alla riduzione dell'inquinamento dovrebbero infatti accompagnarsi alla simmetrica soppressione degli aiuti indebitamente destinati a tecnologie o lavorazioni nocive all'ambiente; ma la prassi ha purtroppo registrato numerose contraddizioni. Sul punto, D. W. PEARCE – R.K. TURNER, *Economia delle risorse e dell'ambiente ...cit.*, pp. 144 ss.

che la manovra intende correggere. Se infatti, nonostante l'incentivo, l'attività inquinante resta economicamente più conveniente rispetto a quella sostitutiva, allora l'efficacia dell'intervento e la sua concreta applicabilità è assai dubbia.

2.3.3.5 La fiscalità ambientale.

Nell'ambito degli strumenti incentivanti, un ruolo di prim'ordine rivestono quelli di natura fiscale⁹⁸.

Infatti, nel novero dei cosiddetti interventi "misti" possono essere classificati anche diversi strumenti di carattere fiscale a connotazione ambientale, che, in vario modo (per esempio, mediante assegnazione di un prezzo all'utilizzo di servizi e risorse naturali limitate o attraverso l'attribuzione di trattamenti incentivanti a favore di attività poco o per niente inquinanti), favoriscono processi virtuosi di tutela ambientale.

Le due principali tipologie di interventi fiscali (tributi e agevolazioni⁹⁹) a contenuto ambientale sono speculari: i tributi

⁹⁸ In realtà, in dottrina, più volte ci si è chiesti se gli elementi per così dire "negativi" del prelievo (come agevolazioni varie, tipo esenzioni, esclusioni, facilitazioni in generale) possano essere correttamente ricondotti nell'ambito della scienza tributaristica, proprio in quanto realizzano di fatto sottrazione materiale al prelievo. Sull'argomento si vedano, per esempio P. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie* in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, I, I, Padova 1994, pp. 403 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992, pp. 1 ss.

In particolare, si è osservato che la forte attinenza della materia con gli aspetti prettamente impositivi ha provocato in passato un decisa valorizzazione degli elementi negativi del prelievo. La crescente importanza della cosiddetta funzione extrafiscale del prelievo tributario (realizzata sia mediante interventi derogatori di esenzione o esclusione, sia attraverso meccanismi di attribuzione di crediti o buoni d'imposta) ha però "costretto" i tributaristi ad un approccio di analisi e studio delle agevolazioni necessariamente sistematico. Sul punto, si veda M. BASILAVECCHIA, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.* n. 2, 2002.

⁹⁹ Secondo A. FEDELE (in *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2005, pp. 160-161), la dottrina ha potuto elaborare negli anni una nozione unitaria e generale di agevolazione fiscale (comprensiva delle esenzioni in senso proprio, delle diverse forme di riduzione della misura del tributo, delle dilazioni dei pagamenti o anticipazioni dei rimborsi e, infine, delle facilitazioni di carattere formale) grazie alla possibilità di emanare norme di incentivazione nella disciplina di tutti i profili del tributo (dell'*an*, del *quantum*,

ecologici tendono a colpire i livelli crescenti di inquinamento e deterioramento ambientale, mentre le agevolazioni ne stimolano la riduzione, attraverso la predisposizione diretta o indiretta di esternalità positive.¹⁰⁰

Tradizionalmente, la politica economico-ambientale ha privilegiato l'applicazione di un sistema di incentivazioni, basato su un'articolata e variegata combinazione di agevolazioni fiscali¹⁰¹, rispetto all'impiego di imposte; queste ultime hanno infatti costantemente riscontrato forti resistenze presso l'opinione pubblica e un diffuso sentimento di diffidenza e repulsione verso meccanismi di accentuazione del prelievo fiscale.¹⁰²

I tributi ambientali¹⁰³ sono forme di imposizione che assumono ad elemento strutturale comportamenti dei contribuenti che hanno

dell'attuazione). A queste norme devono dunque applicarsi i medesimi criteri interpretativi elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza in materia di esenzioni, anche se resta dubbio se l'ambito delle agevolazioni inerenti l'attuazione sia in ogni caso coperto da riserva di legge.

¹⁰⁰ M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, pp. 406 ss.

¹⁰¹ Numerose sono le agevolazioni fiscali a carattere ecologico introdotte in misura crescente dal Legislatore italiano. Senza alcuna pretesa di esaustività e trascurando criteri classificatori soggettivi, si possono rammentare, nell'ambito dell'imposizione diretta, le detrazioni d'imposta del 20% di cui al D.L. 5/2009 sull'acquisto di elettrodomestici di classe energetica non inferiore alla A, il *bonus* del 55% per gli interventi edili finalizzati al risparmio energetico sugli edifici esistenti introdotto per la prima volta con la legge finanziaria per l'anno 2007, poi riconfermato dalle leggi finanziarie successive; una certa connotazione ecologica può essere ravvisata anche nella più "antica" detrazione del 36% per generici interventi di riqualificazione degli edifici esistenti, anche se più evidente risulta l'intento di incentivazione del settore dell'edilizia e dell'indotto ad esso collegato. Nell'ambito dell'imposizione indiretta va menzionata la recente estensione dell'aliquota Iva del 10% agli interventi aventi di riqualificazione energetica degli edifici e di risparmio energetico, ed al servizio di somministrazione di gas metano per usi civili, limitatamente a 480 metri cubi annui.

¹⁰² R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, diretta da A. AMATUCCI, Padova 2001, pp. 162.

¹⁰³ F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano 1996; A. BARILETTI, *Uso delle risorse ambientali e analisi economica*, in AA.VV., *Ambiente e diritto*, Firenze 1999, pp. 101 ss; F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in AA. VV., *Ambiente e diritto ...cit.*, pp. 359 ss.

manifesti effetti negativi sull'ambiente e sono rivolti a realizzare il concorso alla spesa pubblica (*ex art. 53 Cost.*) da parte di tali soggetti, ancorché non esclusivamente preordinati a tale fine¹⁰⁴.

Pur essendo prestazioni patrimoniali imposte, si tratta di prelievi fortemente caldeggiati dagli economisti¹⁰⁵, perché, se fissati ad un livello ottimale, teoricamente idonei a determinare indirettamente lo *standard* ideale di emissioni inquinanti, attraverso un meccanismo di autoregolazione del mercato, che fa leva sul costante confronto fra l'ammontare del tributo ed il costo di abbattimento dell'inquinamento prodotto¹⁰⁶.

I tributi ambientali sono infatti generalmente annoverati fra gli strumenti economici per la tutela dell'ambiente.

L'OCSE¹⁰⁷ ha definito “strumenti economici di protezione ambientale”, “*tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati*”, includendovi: a) le tasse (o imposte) e le tariffe, con funzione dis/incentivante e/o di gettito; b) i sussidi, con funzione incoraggiante di attività o condotte rivolte alla riduzione dell'inquinamento; c) i depositi cauzionali, che consistono in sovrapprezzi sulla vendita di prodotti inquinanti, eventualmente restituibili in caso di raccolta e riciclaggio dei prodotti; d) le penalità e altre misure di deterrenza applicabili ai soggetti inquinanti; e) i permessi negoziabili e altri strumenti di mercato volti a limitare le produzioni inquinanti ovvero a favorire processi

¹⁰⁴ F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi ... cit.*, p. 28.

¹⁰⁵ Per tutti, si veda A. C. PIGOU, *The economics of welfare*, 4^a ed., Londra 1952; la validità del modello ottiene oggi riconoscimenti nel quadro di una riflessione che travalica i confini tracciati dalla scuola economica classica; in tal senso, L. R. BROWN, *Eco economy. Una nuova economia per la terra* (trad. it.), Milano 2002.

¹⁰⁶ M. CAFAGNO, *Strumenti ... cit.*, pp. 406-407. A questo proposito, si è rilevato che strumenti regolativi tributari equivalenti per tutti gli operatori tassati potrebbero produrre effetti di riduzione dell'inquinamento egualmente soddisfacenti con sforzo minore, mentre tale effetto verrebbe meno in presenza di prelievi impositivi così elevati da tradursi in sostanziali divieti.

¹⁰⁷ OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989.

di innovazione produttiva verso procedure con minore impatto ambientale.

Secondo questa classificazione, i tributi ambientali sono del tutto equiparati agli altri strumenti economici ed appaiono, pertanto, relegati ad una funzione di mero reperimento di risorse finanziarie per l'ambiente (senza peraltro alcuna differenziazione fra strumenti tariffari e tributari).¹⁰⁸

In realtà, rispetto ai sussidi ed ai permessi negoziabili, i tributi ambientali presentano un grado di ingerenza nel mercato decisamente maggiore, mediante modificazione autoritativa dei costi di accesso al sistema ambientale (per indiretta assegnazione di un prezzo alle condotte o attività inquinanti, ai servizi ed alle risorse naturali, altrimenti gratuiti o liberamente accessibili) ed interferenza condizionante sul giudizio di convenienza dell'operatore, nella comparazione del prezzo imposto con quello derivante dall'opzione per una scelta alternativa.

Da un altro punto di vista, nello schema OCSE, lo strumento tributario non assume la qualificazione di misura direttamente volta alla tutela dell'ambiente considerato di per sé come bene protetto, ma piuttosto di una delle tante misure che possono semplicemente consentire di "internalizzare" le cosiddette "esternalità" ambientali, agendo sul costo dei prodotti inquinanti per indirizzare le scelte dei consumatori.

Secondo lo schema OCSE, dunque, il bene ambientale rimane necessariamente estraneo alla fattispecie tributaria ed al presupposto del tributo, il quale può configurarsi unicamente come tributo di scopo, che, rispondendo nella sua costruzione giuridica ai canoni tributari classici, persegue anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente.¹⁰⁹

¹⁰⁸ F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 1999, p. 115.

¹⁰⁹ Questa riduttiva considerazione dello strumento tributario deriva probabilmente dalla grande disomogeneità, in ambito OCSE, nell'utilizzo dei prelievi tributari come misure di tutela ambientale. Infatti, anche nei settori che, secondo la comune opinione, dovrebbero costituire oggetto di adeguati interventi fiscali (per esempio di imposte di fabbricazione sulla benzina o sul CO₂, SO₂ e Nox), non vi è armonizzazione fra i paesi OCSE. Anche il semplice servizio di smaltimento e recupero dei rifiuti (urbani o industriali) non è

La prospettiva sui tributi ambientali cambia drasticamente in ambito europeo. Gli studi condotti in seno all'Unione Europea, le risoluzioni del Consiglio emanate fra gli anni 1987 e 1999 e il libro bianco di Delors su "*Crescita, competitività e occupazione*" hanno posto l'accento, in primo luogo, sulla possibilità di utilizzare la tassazione ambientale come strumento di promozione dell'occupazione, attraverso la progressiva traslazione dei carichi fiscali dalle risorse umane all'ambiente. Secondo tale impostazione, le politiche di fiscalità ambientale possono infatti realizzare il doppio vantaggio della crescita occupazionale nei settori a forte sensibilità ambientale (come il riciclaggio, le biotecnologie o le energie rinnovabili) e del simultaneo alleggerimento della pressione fiscale sui lavoratori (proporzionalmente all'incremento della fiscalità ambientale).

Ma ancora più interessante è l'elaborazione teorica della nozione di "tributo ambientale" maturata in sede europea¹¹⁰.

La Commissione europea, ha individuato, fra gli elementi indicatori di un tributo ambientale, oltre alla funzione disincentivante di condotte inquinanti ed alla esplicitazione degli obiettivi ambientali (che devono essere dichiaratamente espressi nella legge istitutiva), anche la necessità di commisurazione della base imponibile del prelievo all'impatto negativo sull'ambiente¹¹¹.

Secondo la Commissione europea, per aversi un tributo ambientale è dunque necessario che l'imponibile (che, nella terminologia europea, indica in realtà "il presupposto") sia un'unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui sia abbia prova

uniformemente trattato in tale contesto. Questa scarsa omogeneità è probabilmente a sua volta imputabile ad una generalizzata sfiducia nella funzione ambientale intrinsecamente attribuibile allo strumento fiscale, che resta dunque relegato ad un mero ruolo politico-sociale. Sul punto, si veda GALLO – MARCHETTI, *I presupposti...* cit.

¹¹⁰ Statistic on Environmental taxes, commissioned by European Commission, prepared by ATW – research, 6 – 7 maggio 1996.

¹¹¹ COM (97) del 26 marzo 1997, Comunicazione in materia di "Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico" e con lo scopo preciso di fornire agli Stati membri indicazioni utili per l'istituzione e l'utilizzo di strumenti di fiscalità ambientale.

scientifici di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato.

Per impatto negativo sull'ambiente va inteso un deterioramento di beni finora liberi, nel qual caso l'unità fisica espressiva del deterioramento potrebbe essere l'unità di sostanza emessa (per esempio, CO₂), oppure una riduzione dell'offerta di tali beni, nel qual caso l'unità potrebbe esprimere semplicemente il quantitativo del bene carente (per esempio, l'acqua dolce).

Una volta elaborata così la definizione di tributo ambientale, la Commissione europea ha poi provveduto ad individuare diversi criteri di classificazione dei prelievi ambientali.

In base alla presenza del requisito della coattività oppure della sinallagmaticità rispetto ad un servizio reso, è possibile distinguere i tributi (tasse o imposte) dalle tariffe; a seconda che, invece, l'unità fisica presupposta sia espressiva di una specifica sostanza direttamente inquinante (ad esempio SO₂) oppure di un bene o prodotto avente una generica relazione con il deterioramento o danno, si può distinguere rispettivamente fra tributi sull'inquinamento e tributi sui prodotti.

Dunque, la ricostruzione della nozione di tributo fatta dalla Commissione europea rappresenta un significativo passo avanti rispetto agli studi maturati in sede OCSE.

E' stata infatti per la prima volta elaborata una teorica nozione di "tributo ambientale" caratterizzata dalla stretta e diretta relazione causale fra il presupposto dell'imposizione e l'unità fisica che produce o può produrre effetti inquinanti e dannosi, compiendo peraltro l'ulteriore evoluzione di distinguere chiaramente fra prelievi tributari e tariffari.

3. Tributi ambientali e capacità contributiva

3.1 Il travagliato passaggio dai tributi con funzione ambientale ai tributi ambientali propri nel panorama italiano

L'evoluzione compiuta in seno alla Commissione Europea nell'elaborazione della nozione di tributo ambientale rispetto agli studi precedentemente condotti ha dunque posto l'accento su due aspetti fondamentali della questione: da un lato, si è finalmente espressa la necessità di collocare il bene ambientale all'interno del presupposto tributario e di attribuirgli dunque natura di elemento essenziale e strutturale della fattispecie tributaria; dall'altro lato, si è rilevata l'importanza della misurabilità scientifica del danno ambientale, che deve essere appunto matematicamente esprimibile mediante una specifica unità fisica ad esso riferibile.

Questa prospettiva di analisi ha finalmente reso possibile la ricostruzione in termini di presupposto ambientale del tributo, senza per questo abbandonare necessariamente la possibilità che il prelievo assuma anche una funzione ambientale.

Purtroppo, l'evoluzione compiuta in sede europea non ha avuto un importante seguito nel territorio italiano, dove le questioni di tutela ambientale sono sempre state per lo più relegate a ruoli secondari ed eventuali nelle scelte di politica fiscale e circoscritte a mere finalità da perseguire come obiettivi extrafiscali del tributo.

Dal punto di vista della legislazione, l'unico ambito in cui il processo di disciplina può dirsi sufficientemente evoluto è quello dei rifiuti. La normativa Tarsu (poi divenuta Tia, la cui qualificazione giuridica, prima incerta, è stata oramai definitivamente chiarita dalla Corte Costituzionale, che ne ha sancito la natura tributaria¹¹²), ma anche la disciplina relativa ad

¹¹² Corte Cost., sentenza n. 238 del 16 luglio 2009, depositata il 24 luglio 2009 (Presidente Amirante, Redattore Gallo). Nonostante tale importante pronuncia giurisdizionale, l'art. 14 del D.L. 78/2010 ha attribuito natura di entrata patrimoniale alla cosiddetta Tia2 (tariffa integrata ambientale, introdotta dall'art. 238 del Codice dell'ambiente, D. Lgs. 152/2006, ma funzionante in modo assolutamente analogo alla Tia1) e la successiva circolare esplicativa n. 3 del 2010 del Dipartimento delle Finanze ha ritenuto poi di poter estendere tale natura anche alla Tia1. Tuttavia, le prime sentenze delle Corti di merito hanno proseguito lungo il tracciato delineato dalla Corte Costituzionale, attribuendo

altri tributi minori (come il “tributo provinciale per la tutela dell’ambiente” di cui all’art. 19 del D. Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, poi abrogato dall’art. 264, comma 1, lett. n), del D. Lgs. 152/2006, cosiddetto Codice Ambientale, il “canone per la raccolta delle acque reflue”, ora denominato “contributo idrico integrato” o il “tributo per il conferimento dei rifiuti in discarica”), pur concependo i suddetti prelievi come entrate con mera funzione di tutela ambientale, appaiono tuttavia strutturate secondo un impianto normativo abbastanza complesso ed avanzato.

Invece, la nostra legislazione fiscale trascura in gran parte le grandi emissioni inquinanti, con la sola eccezione dell’imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e dell’ossido di azoto (NO_x), dovute peraltro unicamente dai grandi impianti, e non prende in alcuna considerazione né i prodotti inquinanti (vetro, plastica, batterie, ecc.) né il consumo dei beni ambientali (dovendosi ricomprendere all’interno di questi ultimi sia i beni naturali, come boschi, laghi, coste, ecc., sia i beni culturali, come monumenti, opere d’arte, centri storici, come stabilito dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 210/1997)¹¹³.

Per quanto attiene ai prodotti inquinanti, invece, la scelta del nostro Legislatore è stata quella di utilizzare un particolare strumento non fiscale, dall’efficienza peraltro assai discussa: i consorzi obbligatori per la raccolta, lo smaltimento ed il riciclaggio dei prodotti inquinanti, rinunciando a qualsiasi forma di tassazione sui prodotti stessi (si pensi al caso dell’imposta sui sacchetti di plastica, poi soppressa per la sua totale inefficienza e sostituita dal contributo sul polietilene vergine, a sua volta sostituito dal contributo di consorzio obbligatorio per il riciclaggio dei beni in polietilene).

Una probabile causa dello scarso successo riscosso da tali forme di prelievo può dipendere dalla peculiare ed equivoca natura giuridica degli stessi, che, pur qualificandosi come prestazioni

natura tributaria alla Tia1 e riconoscendo la possibilità dell’attribuzione di una differente natura giuridica solo alla Tia2 (sul punto, si veda, per esempio, la sentenza n. 45/02/11 della Commissione tributaria di Pordenone).

¹¹³ Fatto, quest’ultimo, ancor più grave, ove si consideri la grande ricchezza e varietà di bellezze naturali e culturali della nostra nazione. GALLO – MARCHETTI, *I presupposti* .. cit.

patrimoniali imposte *ex art. 23 Cost.*, vengono corrisposti a soggetti privati¹¹⁴, tendenzialmente disinteressati a coadiuvare l'Erario nell'esercizio dei suoi compiti istituzionali, pur se investiti di funzioni autoritativo - sanzionatorie, che svolgono tuttavia con modalità e regolamenti piuttosto blandi¹¹⁵.

Quanto detto finora è già sufficiente per fornire un approssimativo quadro del panorama della fiscalità ambientale in Italia, che finora ha avuto un ruolo marginale di mero finanziamento dei servizi ambientali e reperimento delle risorse per la realizzazione delle opere ambientali.

Bisogna però rilevare che, recentemente, è stato fatto qualche timido passo verso una fiscalità ambientale più europea.

Per esempio, l'ambizioso ed auspicato processo di trasformazione della "tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani" da tassa a tariffa (peraltro ancora incompiuto, come si dirà oltre) è certamente funzionale alla tanto attesa e doverosa adesione della disciplina italiana al principio comunitario "chi inquina paga", in materia di rifiuti solidi urbani, come si dirà più diffusamente oltre; anche la presenza nella legge istitutiva del "contributo idrico integrato" di talune norme, specificamente riferibili alla fruizione ed al consumo di acqua dolce come bene naturale scarso, può essere letta ed interpretata come un ulteriore tentativo di inserire la

¹¹⁴ Il CONAI (Consorzio Nazionale Imballaggi) è un consorzio privato senza fini di lucro costituito da produttori ed utilizzatori di imballaggi con la finalità di perseguire gli obiettivi di recupero e riciclo dei materiali di imballaggio previsti dalla legislazione europea, recepiti in Italia attraverso il Decreto Ronchi ed attualmente disciplinati dal D. Lgs. 152/2006. Il CONAI è l'organismo cui il menzionato decreto ha demandato la funzione di garantire il passaggio da un sistema di gestione basato sulla discarica a un sistema integrato di gestione basato sul recupero e sul riciclo dei rifiuti di imballaggio. Esercita, oltre alle ordinarie funzioni di raccolta delle iscrizioni al consorzio, reperimento e gestione dei contributi obbligatori (il cui importo viene stabilito con apposito regolamento e differenziato per quantità e qualità dei materiali riciclati), la funzione di eseguire controlli, verifiche, ispezioni ed applicare sanzioni per violazioni formali o sostanziali. Per approfondimenti, si veda il sito internet www.conai.org.

¹¹⁵ In proposito, si è anche osservato che il CONAI riceve tali prelievi nell'esercizio di una normale attività d'impresa e, pertanto, li assoggetta alle ordinarie modalità di tassazione delle componenti positive del reddito d'impresaa. Così F. GALLO – F. MARCHETTI, in *I presupposti ... cit.*

componente ambientale ed il suo deperimento nella fattispecie tributaria.

L'evoluzione dei livelli di analisi ed elaborazione delle problematiche di fiscalità ambientale, in ambito dottrinario, riflette, a ben vedere, il travagliato passaggio da una prospettiva di finalità extrafiscale ad una più marcatamente europea, cui si sta assistendo nel diritto positivo.

La dottrina italiana¹¹⁶, fino a poco tempo fa, si era prevalentemente concentrata sulla classificazione della tassazione ambientale in ragione della sua funzione dis/incentivante e di finanziamento e reperimento di risorse, ripartendo sostanzialmente i tributi ambientali in due grandi categorie: da un lato, tributi con funzione dis/incentivante, specificamente rivolti a colpire e scoraggiare condotte umane e attività fortemente produttive di emissioni o beni inquinanti e di consumo dei beni naturali scarsi, o sollecitare e promuovere attività, al contrario, a scarso impatto, mediante agevolazioni, esenzioni e crediti d'imposta; dall'altro, tributi con funzione di reperimento di risorse necessarie per il finanziamento dei servizi ambientali, eventualmente concorrenti con altri strumenti non fiscali, come prezzi pubblici sinallagmatici rispetto all'attività svolta, oppure tributi finalizzati al finanziamento di opere di risanamento ambientale, da realizzarsi appunto mediante l'istituzione di imposte di scopo, in tutto o in parte, destinate a tali opere e sottratte perciò alla fiscalità generale.

Dunque, anche la dottrina italiana, fino a poco tempo fa, intendeva il tributo ambientale sostanzialmente come un'imposta di scopo, dove la tutela ambientale rileva unicamente come finalità extrafiscale, senza penetrare nel presupposto della fattispecie, saldamente ancorato invece al criterio di capacità contributiva, intesa come capacità economica, o idoneità alla contribuzione suscettibile comunque di valutazione economica.

¹¹⁶ Si veda R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova 1994, pp. 121 ss.; PICCIAREDDA – SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, ... cit., pp. 2 ss.

Solo in epoca più recente, è stato fatto il tentativo di una ricostruzione del tributo in senso più europeo¹¹⁷.

La diretta assunzione come presupposto del tributo della produzione di emissioni o beni inquinanti o del consumo di beni ambientali scarsi e la contemporanea qualificazione del “bene ambiente” come un bene di lusso per l’umanità, ha reso possibile la concezione del “tributo ambientale proprio” come una fattispecie il cui presupposto è certamente suscettibile di valutazione economica, in quanto espressivo della maggiore capacità economica dei soggetti inquinanti rispetto a quelli esercenti attività che non determinano deterioramento o consumo indiscriminato.

Tale approccio, che, rispetto all’impostazione precedente, ha il grande merito di aver delineato con una certa precisione i contorni della nozione di tributo ambientale in senso proprio, nelle sue iniziali elaborazioni, si era tuttavia limitato a fornire una ricostruzione del tributo ambientale come generica imposta indiretta sui consumi.

Più recentemente è stato fatto un ulteriore passaggio, che ha consentito di raggiungere conclusioni più solide e costituzionalmente fondate.

Prima però di addentrarci nelle più recenti evoluzioni compiute dalla dottrina, appare doveroso un approfondimento del principio “chi inquina paga” (di cui già si è detto nel capitolo precedente, a proposito dei principi generali ispiratori di tutte le politiche di intervento a presidio dell’ambiente) e della sua importanza nell’elaborazione di una nuova concezione di “tributo ambientale”.

3.2. Principio “chi inquina paga” e imposizione fiscale

L’art. 174 , paragrafo 2, del Trattato di Roma, nel testo attualmente in vigore, stabilisce che la politica della Comunità in materia ambientale “...è fondata sui principi della precauzione e dell’azione preventiva, sul principio della correzione, in via

¹¹⁷ GALLO – MARCHETTI, in *I presupposti ... cit.*; P. SELICATO, *Imposizione fiscale ... cit.*; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 2 di marzo – aprile 2010, pag. 303.

prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga".

Il principio "chi inquina paga" trova la propria matrice originaria nella Raccomandazione OCSE C (72) 128 del 26 maggio 1972 (secondo cui all'inquinatore devono essere imputati i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento, come definite dall'Autorità pubblica, al fine di mantenere l'ambiente in uno "stato accettabile"), anche se l'esordio enunciativo è probabilmente già rinvenibile nella legge francese 16 dicembre 1964, n. 1245, sulla istituzione delle *agences financières de bassin*, in cui aveva trovato compiuta espressione la formula "*chi inquina paghi e chi depura venga aiutato*".

Nel corso del tempo, al principio sono state attribuite due differenti chiavi di lettura: da un lato, avvalendosi di argomentazioni di tipo giuridico-civilistico, è stato posto l'accento sul carattere risarcitorio dei prelievi ad esso ispirati¹¹⁸; dall'altro, sulla scorta

¹¹⁸ La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale risulta essere chiaramente ispirata a tale principio per realizzare politiche ambientali disincentivanti. La Direttiva, pur essendo fortemente orientata (come suggerisce l'elemento testuale del titolo del provvedimento) a finalità meramente risarcitorie, tende in realtà a realizzare il principio in esame, con modalità alquanto diverse che vanno ben al di là della portata risarcitoria. In primo luogo, essa prevede espressamente la responsabilità dell'operatore non solo per un danno già prodotto sull'ambiente ma anche per la semplice minaccia di questo, legittimando dunque l'addebito dei costi necessari per la riparazione e per la prevenzione del danno ambientale, conformemente a tutti i principi contenuti nell'art. 174 del Trattato. Inoltre, la responsabilità dell'operatore è subordinata alla sola condizione che il danno sia cagionato dal compimento di determinate azioni tassativamente elencate in apposito allegato, a prescindere da qualsivoglia comportamento (attivo od omissivo) doloso o colposo, secondo uno schema che si discosta non poco dal modello di responsabilità "aquiliana" di cui all'art. 2043 c.c. Infine, la Direttiva, diversamente da quanto prescritto dall'ordinamento italiano (il riferimento è all'art. 18 della l. 8 luglio 1986, n. 349 istitutiva del Ministero dell'ambiente), esprime chiaramente un orientamento preferenziale verso forme di riparazione materiale piuttosto che monetaria, obbligando l'operatore a porre in essere una serie di comportamenti di prevenzione, riparazione, ripristino e collaborazione con l'autorità competente ad una costante opera di monitoraggio delle condizioni dell'ambiente inquinato dalle proprie condotte inquinanti. P. SELICATO, *Imposizione fiscale ...cit.*

degli studi economici pigouviani, ne è stata evidenziata la funzione di internalizzazione delle diseconomie esterne¹¹⁹.

Nessuna delle due tesi suddette riesce però a evidenziare i riflessi fiscali del principio “chi inquina paga”. Entrambe omettono infatti l’adeguata valorizzazione di un elemento tipico del principio, che emerge in modo evidente dalla formulazione imperativa di cui all’art. 174 del Trattato: la “coattività”, insita nel dovere dell’inquinatore di contribuire alle spese di protezione e ripristino ambientale.

A ben vedere, il principio in esame, per la grande varietà delle applicazioni giuridiche che comporta, si presta a coprire una serie piuttosto ampia di interventi ambientali, fra i quali però, quelli di carattere fiscale appaiono destinati a rivestire nelle politiche comunitarie un ruolo sempre più centrale.

L’attribuzione di contenuti fiscali al principio in questione sembra avvalorata dalla lettura congiunta dei diversi elementi costituenti l’art. 174 del Trattato.

Se alla parola “nonché” (di cui al secondo periodo della norma citata) si attribuisce funzione congiuntiva piuttosto che disgiuntiva rispetto ai due periodi dell’art. 174, appare facile ed immediato collegare, più che separare, le due parti, in modo da attribuire al secondo postulato un ruolo strumentale rispetto al primo. In altre parole, chi esercita o pone in essere attività o comportamenti inquinanti deve, non solo “ricompensare” il danno cagionato all’ambiente, ma anche contribuire alla rimozione pratica degli effetti prodotti e partecipare alle azioni pubbliche volte alla prevenzione di deterioramenti anche solo eventuali ed ipotetici, purché causalmente e funzionalmente collegabili con la sua condotta.¹²⁰

¹¹⁹ Secondo la teoria elaborata da Pigou (si veda A. C. PIGOU, *The Economics of welfare*, III edizione, London 1929, pp. 170 ss.), l’applicazione di un costo a carico del soggetto inquinante, aggiuntivo rispetto a tutti i costi d’industria, consentirebbe di imputare al soggetto “colpevole” tutti i costi sociali ad esso riferibili connessi con il ripristino delle condizioni ambientali violate, e di correggere il *gap* fra vantaggi derivanti dall’esercizio di attività distorsive dell’equilibrio ambientale e costi di riparazione e restituzione, mediante l’internalizzazione di esternalità negative.

¹²⁰ P. SELICATO, *Imposizione fiscale ...cit.*

Analizzato da questa prospettiva, il principio “chi inquina paga” può essere considerato la principale fonte di legittimazione per gli Stati Membri a produrre norme di fiscalità ambientale, di carattere impositivo o agevolativo.

Inoltre, il principio analizzato rappresenta la maggiore fonte di ispirazione all'introduzione di tributi ambientali caratterizzati dall'inclusione nella fattispecie imponibile del fattore ambientale, tramite l'individuazione, in capo al soggetto passivo d'imposta (inquinatore) di una specifica ed autonoma forza economica, direttamente rinvenibile nella fruizione o nel consumo del bene ambientale scarso o deteriorato, che costituisca il presupposto per l'applicazione di un vero e proprio “tributo ambientale”.

3.3 Il problema dell'individuazione della capacità contributiva nel presupposto ambientale

I diversi tentativi compiuti negli anni dalla dottrina italiana nell'elaborazione di uno schema di “tributo ambientale proprio”, hanno trovato la più importante limitazione nella difficoltosa conciliazione del modello proposto in sede europea (che richiede l'inserimento del deterioramento ambientale all'interno della fattispecie e l'individuazione dell'unità fisica di misurazione del danno) con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

La questione, più volte sollevata sul piano teorico (specialmente dalla dottrina più sensibile all'interpretazione in chiave solidaristica dell'art 53 Cost.), continua a suscitare, in ambito nazionale, un vivace dibattito attorno alla nozione di “tributo ambientale”.

In generale, non è chiaro come si giustifichino, sul piano costituzionale, prelievi che colpiscono fatti che, pur essendo di preminente interesse pubblico, non costituiscono evidente indice di ricchezza.

Inoltre, la necessità che, secondo le indicazioni comunitarie, vi sia un nesso causale diretto ed immediato fra prelievo e unità di misura del pregiudizio ambientale, che assurge contemporaneamente a presupposto del tributo, il più delle volte, determina una struttura della fattispecie imponibile difficilmente compatibile con il principio della capacità contributiva.

La discussione tutta italiana attorno alla compatibilità dello schema di “tributo ambientale proprio” con il principio di capacità contributiva riflette specularmente quella sorta in ambito europeo sulla duplice valenza attribuibile al principio “chi inquina paga”.

Esattamente come è accaduto nel dibattito europeo attorno al principio di cui all’art. 174 del Trattato, anche in ambito nazionale, la complessa questione della giustificazione costituzionale del presupposto dell’imposizione ambientale viene risolta facendo ricorso, a volte, ad argomentazioni giuridico-civilistiche, che attribuiscono natura fondamentalmente risarcitoria al tributo ambientale, altre volte, a ricostruzioni economico-pigouviane, che ne enfatizzano la funzione di internalizzazione di diseconomie esterne.

Nel primo caso, la giustificazione costituzionale, cioè l’equo e ragionevole criterio di riparto, viene ravvisata nella responsabilità individuale per la spesa pubblica provocata e nella necessità di compensare la situazione di vantaggio del contribuente derivante dall’espletamento del servizio pubblico di risanamento o ripristino della condizione ambientale violata. Il criterio di riparto viene dunque individuato nella responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata in relazione al pregiudizio ambientale provocato o nella situazione di vantaggio connessa al maggiore godimento del servizio pubblico erogato¹²¹.

Nel secondo caso, il collegamento fra il presupposto del tributo ambientale e l’art. 53 della Costituzione viene ricercato nella cosiddetta “compensazione di economie e diseconomie esterne”; secondo tale impostazione, tutte le volte che un soggetto tragga vantaggio da un fatto o da un comportamento che risulti dannoso e pregiudizievole per la collettività e che richieda un intervento dello

¹²¹ L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino 2000, pp. 102 ss. Questa concezione tende a considerare il tributo ambientale come una tassa corrisposta in occasione dell’espletamento di un servizio pubblico, consistente nel ripristino delle condizioni ambientali violate e nel risanamento dell’ambiente. Essa, pur essendo largamente condivisa in dottrina, ha il limite di interpretare il tributo in chiave risarcitoria, non considerando preminente la funzione di prevenzione (basilare secondo lo schema europeo di tributo ambientale) e di “legittimare” indirettamente il soggetto passivo ad inquinare, salvo poi sostenere le spese per il risanamento.

Stato, esso può essere assunto ad indice di capacità contributiva; in pratica, la ripartizione del costo di risanamento fra i soggetti inquinanti va fatta tenendo conto di quanta parte del servizio costituisca beneficio per ciascun soggetto, sul presupposto che quanto più egli pone in essere attività inquinanti, tanto più usufruisce del servizio che la collettività deve realizzare per eliminare i danni arrecati.¹²²

Quest'ultima impostazione, pur avendo il pregio, rispetto a quella precedente, di spostare l'attenzione dal sacrificio causato e dal danno ambientale alla situazione di vantaggio fruita, ha però, ugualmente, il limite di trascurare il profilo della coattività e di legittimare indirettamente la produzione di attività o beni inquinanti (le teorie sopra menzionate avrebbero come naturale conseguenza la configurazione del tributo ambientale rispettivamente come un prelievo risarcitorio per un danno ingiustamente provocato o una tassa a fronte del servizio di risanamento prestato).

Entrambe le teorie, inoltre, aggirano il vero problema emerso nell'elaborazione dello schema europeo di tributo ambientale, trascurando l'annosa e fondamentale questione (ben nota alla dottrina italiana) della possibile e dibattuta derivabilità degli indicatori da porre a base del dovere di contribuzione e a presupposto della fattispecie tributaria, da situazioni di semplice vantaggio o mera fruibilità di servizi ed utilità, difficilmente collegabili con presupposti di capacità contributiva.

Il problema della compatibilità del tributo ambientale con l'art. 53 Cost. ha dunque riproposto agli studiosi del diritto tributario un'antica questione, che ha suscitato negli anni, un vivace dibattito dottrinario (incentratosi prevalentemente sulla natura giuridica della tassa¹²³) e ha diviso i più autorevoli studiosi della materia fra sostenitori dell'inapplicabilità del principio di capacità contributiva alla tassa e della conseguente natura non tributaria

¹²² A. E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova 1981.

¹²³ Per una profonda analisi dell'evoluzione della teoria della tassa nella dottrina giuridica italiana, si rinvia a A. FEDELE, *La Tassa*, ed. provv., Siena 1974, pp. 5 ss.

della stessa¹²⁴ e sostenitori della pericolosità dell'esclusione della tassa dalla sfera di operatività dell'art. 53 Cost.¹²⁵ e della necessità che il menzionato principio informi anche i criteri di determinazione dei corrispettivi per servizi pubblici essenziali¹²⁶.

La soluzione al problema di una ricostruzione del "tributo ambientale proprio" compatibile con il principio di capacità contributiva non può quindi prescindere dal dibattito sorto intorno all'interpretazione del postulato di cui all'art. 53 Cost.

¹²⁴ Che sarebbe, secondo questa corrente di pensiero, del tutto assimilabile al "prezzo pubblico" sotto il profilo della causa giustificatrice e della coattività, tipizzandosi unicamente per il fatto di finanziare attività espressione di pubblici poteri, non esercitabili da soggetti privati in regime di libera concorrenza. Sul punto, E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, pp. 83 ss.; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 9 ss.; contrario alla riferibilità del principio di capacità contributiva alla tassa anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto...* cit. pp. 27 ss. E. DE MITA, in *Principi di diritto tributario*, Milano 2007, p. 8, ritiene che i prelievi realizzati con le tasse e con i "prezzi pubblici", a differenza delle imposte, si giustificano solo in relazione all'utilità che il singolo ricava da attività dell'ente pubblico a lui riferibile, prescindendo totalmente da indici di capacità contributiva; inoltre, il carattere impositivo del prelievo sarebbe del tutto ravvisabile anche nei "prezzi pubblici", in quanto, nonostante la natura contrattuale della fonte, la determinazione unilaterale delle tariffe dei servizi essenziali riservati alla mano pubblica, deve assimilarsi ad una vera e propria imposizione di prestazione patrimoniale.

¹²⁵ A. FEDELE, in *Appunti ... cit.*, p. 19, osserva che l'inapplicabilità dell'art. 53 Cost. alla tassa potrebbe, pericolosamente, risolversi nell'eliminazione di qualsiasi possibilità di controllo sulle scelte del legislatore ordinario, che risulterebbe libero di istituire qualunque forma di prelievo, purché correlato alla prestazione di servizi pubblici "divisibili".

¹²⁶ A. FEDELE, in *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1971, II, pp. 23 ss., ritiene che il principio di capacità contributiva debba trovare applicazione in relazione a tutte le forme di finanziamento dei servizi pubblici essenziali, indipendentemente dalla particolare denominazione o qualificazione, come tassa, corrispettivo, prezzo ecc. Dello stesso avviso, F. TESAURO, in *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino 2000, p. 67, rileva che, per i servizi pubblici essenziali, il legislatore deve sempre tener conto della possibilità del singolo di far fronte all'onere economico e che, pertanto, né la tassa né il prezzo pubblico, sono fuori dalla previsione di cui all'art. 53 Cost. La dottrina da ultimo citata, enfatizzando la funzione dei tributi di consentire l'equa ripartizione delle pubbliche spese, perviene così ad includere nel novero dei tributi anche i prezzi dei servizi pubblici essenziali.

A seconda che se ne enfatizzi la funzione di riparto dei carichi pubblici fra i consociati¹²⁷, comprimendo la componente solidaristica, o viceversa, si avranno infatti differenti ripercussioni nel processo di elaborazione di una nozione di “tributo ambientale proprio”.

E' necessario a questo punto ripercorrere le tappe fondamentali del dibattito dottrinario sviluppatosi in Italia attorno al principio di capacità contributiva, delineare i profili emergenti dalle diverse correnti interpretative ed esaminare le conseguenze nell'ambito dell'argomento che ci occupa.

3.3.1 La capacità contributiva e la sua funzione solidaristica

A partire dagli anni sessanta, il principio di cui all'art. 53 Cost. è stato oggetto di studio e approfondita disamina da parte della dottrina italiana, che, pur con diverse argomentazioni e secondo differenti linee interpretative, è giunta unanimemente a considerarla la “norma cardine”¹²⁸ dell'ordinamento tributario italiano.

La dottrina prevalente¹²⁹, alla cui posizione ha aderito anche la giurisprudenza della Corte Costituzionale, considera il principio della capacità contributiva una proiezione dell'art. 2 della Costituzione, che impone a tutti i membri della collettività “*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*” e dell'art. 3 Cost., che sancisce il principio di uguaglianza, specialmente nella parte (secondo comma) in cui richiede che tale uguaglianza non sia una circostanza meramente formale, ma sostanziale, esigendo la rimozione degli “*.. ostacoli, di ordine*

¹²⁷ Secondo A. FEDELE, in *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, p. 472, “...il riparto richiede l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli contribuenti, cui collegare nell'an e nel quantum, il concorso alle pubbliche spese.”

¹²⁸ Così G. FALSITTA, *Manuale ... cit.*, *Parte generale*, p. 155.

¹²⁹ Da tempo risalente la dottrina attribuisce all'imposta una “... *funzione sociale di solidarietà, per cui alcuni godono i beni pubblici e possono non pagare l'imposta mentre altri la corrispondono in misura proporzionale o progressiva per sé e per gli esenti.*”. Così B. GRIZIOTTI, *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze e del diritto finanziario*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 200.

economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana".

Secondo tale impostazione, il singolo deve concorrere alle spese pubbliche non perché fruisca dei servizi pubblici e in ragione della misura di tali servizi, come sostenuto da una dottrina minoritaria¹³⁰, ma perché deve contribuire, con la propria forza economica, alla sopravvivenza ed al progresso della comunità, in considerazione e nei limiti di tale forza.

Ulteriore conferma della funzione solidaristica del principio di capacità contributiva deriverebbe dall'enunciato di cui al secondo comma dello stesso articolo, secondo cui il sistema tributario "è informato a criteri di progressività"; progressività del sistema significherebbe, secondo tale corrente, maggiore incidenza percentuale del prelievo o "più che proporzionalità"¹³¹ rispetto all'ammontare della ricchezza colpita.

Il criterio di progressività, dunque, imponendo ai soggetti più abbienti un sacrificio patrimoniale percentualmente maggiore di quello richiesto ai soggetti economicamente meno dotati, conferirebbe al sistema fiscale un compito non solo contributivo ma anche redistributivo della ricchezza, in ossequio al principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost.

Nell'ambito di tale orientamento dottrinario, che ha enfatizzato la funzione prevalentemente solidaristica del principio di capacità contributiva, è maturata la concezione secondo cui il tributo tipicamente preordinato alla realizzazione di tale funzione sia unicamente l'imposta.

¹³⁰ F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino 1970.

¹³¹ Secondo A. AMATUCCI (*Il concetto di tributo (I parte)*), in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova 2001, p.624), "...In un ordinamento che attribuisce allo Stato sociale ed economico il compito di riconoscere e garantire la proprietà privata (art. 42 Cost.), la libera iniziativa e l'attività economica, il dovere di solidarietà, come sintesi fra socialità e libertà, esige coerentemente un concorso alle spese consistente in un sacrificio più che proporzionale alle ricchezze dei singoli."; così anche E. DE MITA, *Principi .. cit.*, p. 6.

L'imposta è dunque l'obbligazione di riparto degli oneri economici pubblici, di cui ciascun contribuente è debitore, insieme agli altri contribuenti, nella misura della quota lui attribuibile, in base ad indici espressivi di forza economica.

L'imposta è l'istituto con funzione solidaristica mediante il quale chi ha capacità contributiva, cioè ricchezze spendibili, concorre a finanziare le spese pubbliche anche in luogo di chi manca del tutto di tale capacità e pur fruisce dei vantaggi che derivano dall'appartenenza alla comunità organizzata. La ripartizione dei carichi pubblici non avviene dunque secondo lo schema del *do ut des* ma in stretta ed esclusiva correlazione con gli indici di ricchezza monetaria (o permutabili in moneta) di ciascuno¹³².

Per tale ragione, i sostenitori della funzione prevalentemente solidaristica del principio di capacità contributiva ne escludono l'applicabilità o estensibilità alla tassa, sul presupposto che quest'ultima è dovuta unicamente in ragione ed in relazione ad un servizio o un'attività resa dall'ente pubblico all'obbligato e non in considerazione di particolari fatti indicatori di capacità contributiva (percezione di redditi, possesso di patrimonio, stipulazione di negozi giuridici, ecc.).

Quest'orientamento, che pure ha sollevato dure critiche presso autorevolissima dottrina¹³³, ha trovato conforto nella giurisprudenza costituzionale, che, in più occasioni¹³⁴, ha circoscritto la sfera di applicazione dell'art. 53 Cost. alle imposte, escludendone l'operatività rispetto alle tasse e rilevando la natura essenzialmente corrispettiva e non contributiva di queste ultime, sul duplice presupposto della funzione essenzialmente solidaristica dell'art. 53 Cost. e della matrice fondamentale economica della formula "capacità contributiva", impiegata fin dai tempi dello Statuto Albertino per individuare il criterio distributivo delle prestazioni tributarie correlate ai servizi pubblici indivisibili.

¹³² Così G. FALSITTA, *Manuale...* cit., pp.24-25.

¹³³ G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979, p. 97; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1992, p. 68.

¹³⁴ Corte Cost., 2 aprile 1964, n. 30, in *Giur. Cost.*, 1964, p. 250; Corte Cost., 17 aprile 1968, n. 23, *ivi*, 1968, p. 425.

3.3.2 La capacità contributiva come criterio di riparto

In risposta alla tesi sopra delineata, autorevole dottrina¹³⁵ ha rilevato che essa troverebbe fondamento nella limitata visione esclusivamente “altruistica” della solidarietà economica e sociale, omettendo di considerare che gli interessi individuali, invece, possono benissimo essere concorrenti, se non addirittura intrinsecamente correlati, con lo svolgimento di servizi pubblici. Inoltre, il richiamo al significato originario dell’espressione “capacità contributiva” appare inopportuno, se rapportato agli schemi ideologico-scientifici nei quali ha trovato la luce, elaborati appunto in contesti storici, politici ed istituzionali profondamente diversi da quello attuale.

Si è inoltre osservata la pericolosità della limitazione della sfera di influenza del principio di capacità contributiva alle sole imposte, che avrebbe come diretta conseguenza l’affrancamento degli istituti tributari a valenza commutativa dai limiti posti dall’art. 53 Cost. e l’eliminazione di qualsiasi possibilità di controllo sulle scelte del Legislatore ordinario, che sarebbe libero di istituire qualsiasi forma di prelievo, anche coattivo, purché correlato alla prestazione di servizi pubblici divisibili.

E’ stata dunque elaborata una diversa e nuova concezione di capacità contributiva, in cui la necessaria rilevanza economica del criterio di riparto¹³⁶ non si esaurisce nell’inclusione nel

¹³⁵ A. FEDELE, *Appunti ... cit.*, p. 19; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Vol. I, Padova 1994; F. GALLO, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007. Si vedano anche gli importanti contributi in tema di Irap di R. SCHIAVOLIN, come *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007.

¹³⁶ Critico verso tale impostazione G. FALSITTA, il quale (in *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona (postilla a L. PEVERINI, Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale)*, *Riv. Dir. trib.*, fasc. n. 5/2011, I, pp. 519, ss.), osserva che non è sufficiente condividere l’idea che l’imposta ha funzione di riparto; il riparto deve altresì essere equo, conformandosi ai criteri della più rigorosa giustizia “distributiva” perequativa; altrimenti il riparto è intollerabile perché ingiusto.

presupposto del tributo di componenti patrimoniali o reddituali disponibili o scambiabili sul mercato, ma implica la possibile considerazione di ulteriori elementi anche solo astrattamente valutabili o misurabili in denaro, ancorché non disponibili e scambiabili.

L'art. 53 esprimerebbe dunque una finalità, una funzione identificabile nella razionale ripartizione dei carichi pubblici fra i consociati, giustificando così il sindacato in ordine alla congruità della disciplina istitutiva dei tributi rispetto alla detta funzione.

La funzione anzidetta impone dunque di considerare, nella determinazione della partecipazione dei consociati alle pubbliche spese, anche le facoltà di scelta espresse dagli stessi nella soddisfazione dei propri bisogni ed interessi, attraverso la fruizione di utilità fornite da beni o da altri soggetti. La valutazione e la misurazione in denaro di tali facoltà esprime dunque diversificate posizioni di vantaggio nel contesto sociale, cui devono necessariamente corrispondere diversificate modalità di partecipazione alla spesa pubblica.¹³⁷

Secondo tale impostazione, possono dunque essere ricomprese nel novero della fiscalità tutte le entrate idonee a realizzare la funzione del razionale riparto delle spese pubbliche che siano altresì espressive della misurazione delle diversificate posizioni di vantaggio sociale (sia che includano nella fattispecie situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale, sia che assumano a presupposto l'esercizio delle facoltà inerenti la soddisfazione di bisogni ed interessi).

La nozione di capacità contributiva diviene dunque flessibile e tale da potervi ricomprendere anche le facoltà di sfruttare, per il proprio interesse, beni di godimento pubblico (come l'ambiente), con conseguente possibilità di modificazione delle correlate condizioni di godimento da parte degli altri consociati.

3.4 Compatibilità del principio di capacità contributiva con la nozione di tributo ambientale.

Assumendo dunque la rilevanza economica del criterio di riparto come la misura del potere di modificazione ambientale, quindi

¹³⁷ A. FEDELE, *Appunti ... cit.*, p. 31.

anche di modificazione delle condizioni personali di tutti i consociati, anche gli ecotributi possono essere mantenuti nell'area della fiscalità.

La nozione di capacità contributiva come razionale criterio di riparto dei carichi pubblici consente di superare quelle impostazioni che inducono a qualificare come presupposto di imposizione tributaria solo situazioni, beni e rapporti aventi uno specifico valore economico-patrimoniale e di assumere come presupposto fiscale anche situazioni, fatti, atti o comportamenti che (come la fruizione ed il consumo dell'ambiente), pur non avendo una specificamente individuabile connotazione economico-patrimoniale, siano comunque indicativi dell'attitudine a concorrere alle pubbliche spese¹³⁸.

Secondo tale impostazione, l'utilizzo di risorse ambientali scarse e deteriorabili costituisce dunque il fatto-indice di un'autonoma capacità contributiva, specificamente quantificabile attraverso la misurazione del livello del consumo o danneggiamento prodotto a discapito del bene ambientale. Dall'accertamento del livello qualitativo e quantitativo di consumo ambientale, possono dunque essere desunte informazioni utili al fine di individuare la corretta attitudine alla contribuzione attribuibile all'inquinatore in ragione della sua condotta, e delineare precisamente la base imponibile del tributo ambientale, che viene in tal modo sottratta ai tradizionali fatti-indice diretti e indiretti di capacità contributiva¹³⁹.

Da questo punto di vista, sembra che ogni attività inquinante da cui derivino diseconomie esterne generi in capo a chi le ponga in essere una certa capacità contributiva, consistente proprio nell'acquisizione e nell'utilizzo di risorse naturali scarse e limitate

¹³⁸ In tale senso, GALLO – MARCHETTI, *i presupposti della tassazione...*cit., sul punto, anche P. SELICATO, *Imposizione ... cit.*

¹³⁹ Tale impostazione rispecchia in realtà una tendenza evolutiva, già molto chiara in altri Paesi europei a superare il tradizionale principio di personalità e progressività del tributo, abbandonando i classici parametri diretti ed indiretti di capacità contributiva, per valorizzare ogni possibile attitudine alla contribuzione economicamente misurabile, purché coerente con i principi di uguaglianza, razionalità e coerenza tributaria. P. SELICATO, *Imposizione fiscale ...cit.* Sul punto, anche R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente ... cit.*, pp. 126 ss.

e, per le imprese, nella capacità delle stesse risorse di incidere negativamente sul livello dei costi di produzione e positivamente sul livello dei ricavi dell'attività inquinante.

Il vantaggio del soggetto inquinante, consistente dunque in una vera e propria situazione di dominio sulla natura, costituisce un indice di capacità contributiva, che non trae il proprio fondamento nella maggiore utilità derivante al soggetto inquinatore dai servizi di depurazione e ripristino rispetto alla collettività che abbia subito il danno e meriti la compensazione della diseconomia esterna provocata, ma colpisce direttamente una particolare forza economica del soggetto passivo, caratterizzata dalla sua connessione con uno specifico valore (il dominio sull'ambiente) economicamente valutabile e matematicamente misurabile.¹⁴⁰

Tale particolare ed innovativo approccio non attenua peraltro la portata della funzione ambientale perseguita come finalità extrafiscale dal tributo, attraverso l'azione disincentivante di condotte lesive, che potrebbe avere persino efficacia maggiore di quella direttamente attribuibile al tributo ambientale in senso proprio.¹⁴¹

¹⁴⁰ Questo orientamento appare del tutto allineato con le teorie che fondano la legittimità costituzionale dell'Irap sull'assunto che esso colpisca, non solo fatti-indice classici di capacità contributiva (la ricchezza, il patrimonio ecc.), ma anche situazioni quali "...attività del soggetto oggettivamente rilevabili e socialmente rilevanti per la loro attitudine ad incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi.", come accade per le imprese ed i lavoratori autonomi in riferimento ai beni produttivi durevolmente impiegati nell'attività, sui quali i detti soggetti esercitano un vero e proprio "dominio", indipendentemente dall'effettiva produzione di reddito ad essi imputabile. Sul punto, A FEDELE, *Appunti ...cit.*, p.23.

Sullo stesso presupposto si fonda la giustificazione costituzionale di altri tipi di prelievi tributari (come quelli sulle *new properties* o sullo sfruttamento di internet), basati su presupposti non necessariamente indicativi di ricchezza ma espressivi del potere di esercitare controllo sulle produzioni e influenza dominante su determinati mercati. P. SELICATO, *op. cit.*

¹⁴¹ Secondo A. FEDELE, in *Appunti ... cit.*, pp. 31-32, l'art. 53 Cost. "... non risulta violato da quelle norme che estendono l'ambito di applicazione di taluni tributi, individuando gli indici di potenzialità economica in ragione di considerazioni ulteriori rispetto alla valutazione della mera capacità patrimoniale dei soggetti passivi e, in specie, in funzione della incentivazione o disincentivazione di determinati comportamenti dei consociati."

3.5 La relazione causale fra presupposto del tributo ed unità fisica che determina il danno ambientale

Si è già detto che gli studi condotti in sede europea hanno portato alla ricostruzione di una nozione di “tributo ambientale”, in cui viene posto finalmente l’accento sulla relazione causale che deve sussistere fra il tributo e l’unità fisica che consente la misurazione del danno ambientale e che diviene il presupposto della fattispecie tributaria.

Per la prima volta, il tributo ambientale è stato concepito come un prelievo coattivo caratterizzato da una relazione diretta, causale e funzionale, fra il suo presupposto e l’unità fisica di quantificazione del deterioramento ambientale (emissioni inquinanti, prodotti nocivi, risorsa naturale scarsa).

Gli elementi innovativi di tale impostazione sono due: l’aver posto la tutela ambientale all’interno del presupposto del tributo, collocandola nella parte essenziale e strutturale della fattispecie tributaria e l’aver attribuito un collegamento causale diretto fra tale presupposto (individuabile tramite misurazione del suo deterioramento) ed il tributo così concepito.

Quest’ultimo elemento, in particolare, appare maggiormente significativo, perché consente di ricostruire in termini di presupposto ambientale il tributo: l’unità fisica che determina il deterioramento ambientale e viene assunta a presupposto della fattispecie tributaria deve essere dunque un fatto materiale accertabile e scientificamente misurabile, capace di esprimere inequivocabilmente il fenomeno di degradazione ambientale.

Sebbene l’analisi compiuta in ambito europeo abbia precisamente puntualizzato le caratteristiche necessarie perché un tributo possa qualificarsi “ambientale” in senso proprio e non meramente funzionale, individuandole nella presenza dell’elemento ambientale e del relativo deterioramento all’interno della fattispecie tributaria e del relativo presupposto, tuttavia non ha altrettanto precisamente descritto tale deterioramento, e in che termini debba porsi la relazione causale fra esso (o meglio l’unità fisica che ne esprime l’entità) ed il presupposto del tributo.

Per quanto attiene la nozione di danno ambientale, dagli studi condotti in sede europea, sembra che debba trattarsi di un danno

oggettivamente determinabile, mediante l'individuazione di un'unità fisica che ne esprima l'entità in termini quantitativi e qualitativi, e reversibile, tale cioè che i relativi effetti appaiano comunque correggibili e non irrimediabili.

Il deterioramento ambientale deve dunque essere non assoluto, ma relativo e sopportabile, perché, diversamente, i prelievi richiesti a fronte di effetti non più sostenibili e riparabili avrebbero necessariamente natura sanzionatoria¹⁴² e funzione deterrente delle attività che li hanno determinate. Inoltre, le attività che risultassero produttive di emissioni o sostanze dagli effetti deteriorativi irreversibili dovrebbero essere oggetto di specifici divieti, non potendo certamente rappresentare la fonte di alcun tipo di imposizione tributaria.

Se, al contrario, il deterioramento ambientale fosse solo una mera eventualità ed il prelievo avesse dunque esclusivamente una funzione preventiva di un pregiudizio ipotetico e fosse dovuto unicamente a fronte dell'erogazione di un servizio pubblico (di prevenzione, appunto), allora la forma più adeguata per tale prelievo sarebbe probabilmente quella della tariffa o del prezzo pubblico.¹⁴³

Dunque, perché il prelievo ambientale si configuri come un "tributo proprio", è richiesto che il deterioramento ambientale (la cui unità fisica di misurazione viene assunta a suo presupposto) sia contemporaneamente attuale e non meramente ipotetico (perché questa condizione si verifichi è sufficiente che il danno sia certamente individuabile ed oggettivamente misurabile)¹⁴⁴ e

¹⁴² La rilevata natura sanzionatoria del prelievo ne escluderebbe infatti la riconducibilità alla categoria dei tributi. I prelievi sanzionatori infatti, secondo un oramai consolidato orientamento dottrinario, sono prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art.23 Cost., avendo in comune con i tributi l'elemento della coattività, ma non sono preordinati a realizzare il concorso dei consociati alle pubbliche spese di cui all'art. 53 Cost. Si veda A. FEDELE, *Appunti ... cit.*, pp. 37 ss; per un'esaustiva classificazione di tutte le prestazioni patrimoniali imposte, si veda G. FALSITTA, *Manuale ... cit.*, pp. 15 ss.

¹⁴³ Così F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti ... cit.*

¹⁴⁴ A questo proposito, si è già rilevato che, anche nelle precisazioni della Commissione Europea (si veda la comunicazione interpretativa Bruxelles, 2 febbraio 2000, COM (2000) 1) e della Corte di Giustizia (Corte Giust., Terza Sezione, 2 dicembre 2004, C 41/02, punto 52) sulla più corretta connotazione

reversibile (in modo che il prelievo che lo assume come suo presupposto non si configuri come una sanzione, perché, se così fosse, l'imposizione ambientale finirebbe per legittimare indirettamente le condotte che comportano un deterioramento irrimediabile).

Per quanto attiene, invece, la particolare relazione causale che deve intercorrere fra l'unità fisica di misurazione del danno ed il presupposto del tributo, sembra che questa debba esprimere la maggiore attitudine alla contribuzione del soggetto inquinatore, derivante dalla fruizione del bene ambientale scarso, che, proprio in quanto scarso, rappresenta certamente un bene di lusso.

In altre parole, data la scarsità del bene ambientale, tutti gli atti che comportano l'inquinamento o il consumo del bene ambientale sono suscettibili di valutazione economica e, soprattutto, di manifestare maggiore capacità contributiva rispetto ad attività o condotte che non comportano deterioramento o consumo dello stesso bene.

Lo schema di tributo ambientale proprio proposto in sede europea ha suggerito alla dottrina italiana prevalente l'adozione di un modello semplificato (ad avviso della scrivente, fortemente condizionato dalla concezione solidaristica del principio di capacità contributiva), che, pur rappresentando un'importante approdo rispetto alle prime elaborazioni di fiscalità ambientale (impropria), si è sostanzialmente limitato a ricostruire il tributo secondo la struttura classica dell'imposta indiretta sui consumi del bene ambientale.

Recentemente, è stata elaborata dalla dottrina più sensibile all'argomento¹⁴⁵ una interessante teoria (che sarà di seguito esposta), che rappresenta una raffinata evoluzione dell'impostazione sopra menzionata e che arricchisce, su basi

del "principio di precauzione", emerge che, pur potendosi adottare misure protettive senza dover attendere che siano esaurientemente dimostrate la realtà e la gravità dei rischi, tuttavia, la valutazione del rischio non può comunque fondarsi su considerazioni puramente ipotetiche, né su semplici supposizioni, dovendosi comunque fondare sui dati scientifici disponibili al momento dell'adozione di tale misura.

¹⁴⁵ F. GALLO – F. MARCHETTI, *i presupposti ...cit.*; F. GALLO, *Profili critici ... cit.*

costituzionalmente fondate, la fattispecie del tributo ambientale di nuovi elementi, suscettibili di ulteriori valutazioni sotto il profilo della capacità contributiva.

3.6 Il tributo ambientale come “imposta sul consumo ambientale”

La teoria che negli ultimi anni è sembrata alla dottrina prevalente maggiormente rispondente ai requisiti fissati dalla Commissione europea è quella che ha attribuito ai “tributi ambientali propri” natura di imposte sui consumi, nelle quali il presupposto-indice-unità di misura del danno ambientale sia intrinsecamente correlato alla fattispecie, cioè ne sia parte integrante, manifestandosi non solo nella funzione incentivante/disincentivante verso prodotti e attività a basso potenziale dannoso, ma soprattutto assumendo l’effetto inquinante come parametro di commisurazione.

Se il presupposto della fattispecie si configura come la situazione di vantaggio suscettibile di valutazione economica che il soggetto ritragga dall’opzione per la scelta inquinante, il tributo può infatti caratterizzarsi come un’imposta sui consumi ambientale e differenziarsi da un prelievo di carattere sanzionatorio o risarcitorio, attribuendo dunque specifico valore economico tecnicamente misurabile alla situazione di vantaggio.

Sulla base di tale ricostruzione, nessuna relazione è posta, in termini di beneficio, fra il prelievo ed il costo di risanamento del danno; presupposto ed entità del tributo sono determinati unicamente in base al vantaggio derivante dal danno provocato, non già al costo sostenuto per la sua eliminazione, coerentemente con una visione ecocentrica del deterioramento ambientale e non antropocentrica¹⁴⁶.

Sulla scia di tale orientamento interpretativo, autorevole dottrina¹⁴⁷ ha dunque configurato il prelievo in questione come un vero e proprio “tributo sul consumo ambientale”, diverso rispetto

¹⁴⁶ In base alla quale il danno ambientale rileva in senso assoluto, cioè indipendentemente dall’impatto che esso ha sull’uomo e dai costi sociali che ne derivano. Per approfondimenti sull’argomento, si rinvia a GALLO – MARCHETTI, *i presupposti della tassazione...cit.*

¹⁴⁷ F. GALLO – F. MARCHETTI, in *I presupposti ... cit.*; F. GALLO, *Profili critici ... cit.*

all'imposta indiretta sui consumi con funzione ambientale, individuando cioè il relativo presupposto, non nel consumo generico del bene ambientale, ma nel consumo produttivo di danno ambientale.

La differenza fra il tributo ambientale in senso proprio e la mera imposta sui consumi con finalità ambientale è che nel primo caso il tributo non può esistere senza la valutazione economica del danno ambientale, nel secondo sì.

Tale ricostruzione, che, rispetto alle fattispecie di prodotti inquinanti e consumo di beni naturali scarsi risulta facilmente intuibile, in riferimento ai prelievi sulle emissioni nocive necessita ulteriori considerazioni.

L'imposta sui prodotti inquinanti si caratterizza non solo per la funzione di indirizzo del consumatore verso prodotti a basso impatto ambientale, ma soprattutto per l'assunzione dell'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta; il presupposto dell'imposta non è il consumo, ma il consumo produttivo di inquinamento; la valutazione economica del presupposto non riguarda il consumo in sé e per sé considerato, ma il consumo per l'effetto inquinante da esso prodotto. La giustificazione razionale della maggiore tassazione attribuibile al consumo inquinante rispetto a quello a basso impatto ambientale (che può anche consistere in un mero trattamento agevolativo riservato a quest'ultimo) è rinvenibile, in ultima istanza, in principi di valenza costituzionale, come quello *ex art. 32 Cost.*, che rendono il tributo comunque conciliabile con l'*art. 53 Cost.* e rendono l'imposta ambientale sui consumi del tutto compatibile con una visione ecocentrica e non antropocentrica della questione ambientale. La valutazione che, dunque, il Legislatore è chiamato a compiere nella determinazione dell'entità del prelievo attiene, non già agli effetti delle condotte inquinanti, in termini di risanamento ambientale, ma esclusivamente alla determinazione scientifica (quantitativa e qualitativa) del danno ambientale.

Il riferimento al principio di tutela della salute appare ancor più immediato nell'analisi delle imposte sui consumi di beni naturali scarsi, le quali si caratterizzano per il fatto che la valutazione economica del presupposto attiene non al consumo per l'effetto inquinante da esso prodotto, ma al semplice consumo del bene

ambientale scarso. Tale valutazione, fondandosi sulla tutela costituzionale del bene ambientale, riguarderà la perdita (scientificamente misurabile) di valore del bene soggetto ad esaurimento o depauperamento prodotta dall'utilizzo o dal consumo dello stesso bene.

Infine, per quanto riguarda le imposte sulle emissioni inquinanti, sia che queste vengano in essere nell'ambito di un processo produttivo, sia che emergano nell'ambito di una normale attività umana, la giustificazione costituzionale del maggior prelievo attribuibile in ragione dell'inquinamento prodotto risiede nel fatto che il presupposto del tributo ambientale si configura come il beneficio o la situazione di vantaggio suscettibile di valutazione economica, che il soggetto ritragga dall'opzione per la scelta inquinante.

Tale vantaggio (scientificamente quantificabile tramite l'individuazione dell'unità fisica di misurazione del danno ambientale), sarà valutabile, nell'ambito dell'attività produttiva, in termini di maggiori utili d'impresa o minori costi e, nell'ambito di una comune attività umana, in termini di maggiore utilità fruita.

Il presupposto del tributo, sotto il profilo della capacità contributiva, sarà dato dal maggior valore fra il consumo ambientale inquinante ed il mero consumo ambientale, e sarà determinato per comparazione fra l'attività, il fatto o la situazione inquinante e la medesima attività succedanea ed alternativa alla prima, priva o con minore effetto inquinante e sarà, ancora, misurato sulla base di oggettive risultanze tecnico-scientifiche.

Infatti, solo attribuendo specifico valore economico tecnicamente misurabile alla situazione di vantaggio, il tributo può differenziarsi da un prelievo di carattere sanzionatorio o risarcitorio, caratterizzandosi come un'imposta sui consumi ambientale.

Dunque, sulla base di tale ricostruzione, presupposto ed entità del tributo saranno determinati unicamente in base al vantaggio, o maggiore utilità, derivante dal danno provocato, non già al costo sostenuto per la sua eliminazione, e la realizzazione dello schema di imposta ambientale sarà così del tutto coerente con una visione ecocentrica del deterioramento ambientale.

3.7 Profili di criticità della teoria dei “tributi ambientali” come imposte sul consumo ambientale

La proliferazione di teorie che, in vario modo, hanno ricostruito gli ecotributi secondo lo schema tipico dell'imposta sul consumo ambientale è stata probabilmente condizionata dalla preferenza accordata dalla dottrina italiana prevalente alla concezione solidaristica del principio di capacità contributiva ed alla conseguente esclusione della sua sfera di operatività dall'ambito delle tasse, concepite per lo più come entrate non contributive, esclusivamente corrispettive ed inidonee, pertanto, a garantire la realizzazione del concorso alle pubbliche spese di cui all'art. 53 Cost.

Non a caso, la più raffinata ed evoluta versione della teoria¹⁴⁸ delle “imposte sul consumo ambientale” trae le proprie premesse dal rifiuto dello schema proprio della tassa commutativa per la realizzazione della fiscalità ambientale propria.

In particolare, si è rilevato¹⁴⁹ che il presupposto della “tassazione ambientale”, individuato nella richiesta ed utilizzo del servizio di risanamento ambientale, sarebbe privo di qualsiasi riferimento o riferibilità alla rilevanza economica del soggetto inciso. Qualunque danno ambientale e qualunque servizio di risanamento di qualunque danno ambientale potrebbe essere assunto a presupposto del tributo, a prescindere dalla sua rilevanza economica e dalla sua coerenza con il principio di capacità contributiva.

Si è inoltre osservato che la ricostruzione del tributo ambientale in termini di tassa produrrebbe l'indesiderato effetto distorsivo e riduttivo di legittimare l'adozione di condotte inquinanti, sul presupposto che lo schema commutativo della stessa si presterebbe a remunerare unicamente servizi di risanamento e non anche di prevenzione. L'inevitabile commisurazione del suo importo al danno prodotto ed al costo del servizio di risanamento produrrebbe dunque la legittimazione del comportamento del soggetto inquinante.

¹⁴⁸ F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti ...cit.*

¹⁴⁹ F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti ...cit.*; F. GALLO, *Profili critici ... cit.*

Infine, è probabile (anche se ciò si ricava solo implicitamente dall'analisi della teoria analizzata) che si faccia discendere la scelta per lo schema della "imposta sui consumi ambientali" dalla predilezione, recentemente emersa nell'ambito degli studi di ecologia, per la cosiddetta teoria "ecocentrica" rispetto a quella "antropocentrica", sull'erroneo ed oramai anacronistico presupposto che la distinzione fra imposte e tasse risieda nella divisibilità o meno del servizio finanziato col prelievo.

La considerazione del danno ambientale secondo una visione antropocentrica e la sua valutazione sotto il profilo dell'impatto su particolari soggetti o comunità di soggetti e, dunque, in relazione al sacrificio provocato ed ai costi sostenuti per la sua attenuazione, eliminazione e prevenzione, comporterebbe infatti, secondo l'obsoleto criterio di classificazione menzionato, la corrispondente percezione del servizio erogato come un servizio divisibile, in quanto riferibile a destinatari specificamente individuabili, e la qualificazione del prelievo riscosso a fronte di esso come una tassa.

Invece, la considerazione del danno ecologico come un fenomeno non circoscrivibile ad un preciso contesto ma rilevabile in senso assoluto e del servizio di ripristino ambientale come un servizio fruibile dalla generalità dei consociati, presenti e futuri, indurrebbe a spostare l'attenzione dai costi di risanamento (non più specificamente individuabili, in quanto riferibili ad un danno difficilmente quantificabile nel tempo e nello spazio¹⁵⁰) al preponderante e generico interesse pubblico ecologico, che, in base a quanto detto sopra, dovrebbe essere riservato in via esclusiva alla fiscalità generale.

A questo proposito, si è correttamente osservato che, nella definizione degli istituti tributari, il riferimento alla divisibilità o meno del servizio erogato è del tutto errato, giacché non si può conoscere a priori la precisa destinazione del gettito derivante dalle

¹⁵⁰ Secondo P. SELICATO, in *Le politiche ambientali della Comunità europea*, in *I tributi ecit.*, pag. 81, "...se è abbastanza semplice individuare il soggetto responsabile di condotte inquinanti, non altrettanto è possibile fare con riferimento alla valutazione delle conseguenze sull'ambiente di tali condotte, sulla reversibilità delle stesse e sulla loro durata...".

imposte e “*Tolto qualche rarissimo caso di imposta la cui destinazione è fissata dalla stessa legge che la istituisce, di norma il ricavato delle imposte può avere le destinazioni più varie e può servire, dunque, anche a finanziare servizi pubblici divisibili.*”¹⁵¹.

Sul primo punto, si è già rilevato che l’asserita estraneità del principio di capacità contributiva alla tassa è superabile ove si attribuisca al postulato di cui all’art. 53 Cost. il significato di mero criterio di riparto, che consente di determinare la misura del concorso alle pubbliche spese, secondo criteri di valutazione delle differenti posizioni di vantaggio dei contribuenti rispetto alla generalità dei consociati, anche in riferimento al servizio pubblico erogato.

La tendenziale commisurazione della tassa al costo del servizio (che, per restare nell’ambito della fiscalità ambientale, può dunque essere indifferentemente un servizio di risanamento o di prevenzione dell’inquinamento) risponde all’unica esigenza di parametrare economicamente l’entità del prelievo con l’attività pubblica prestata, che si configura come un “potere di comando” sull’organizzazione del servizio stesso (consistente nel dispiegamento e nella gestione di energie, persone e mezzi per l’attivazione dello stesso) e risponde unicamente al prevalente interesse generale a provvedere ai bisogni da essa sottesi¹⁵².

Anzi, proprio la necessaria commisurazione della tassa al costo del servizio potrebbe risolversi in una facilitazione della ricostruzione del tributo ambientale secondo lo schema proposto dalla Commissione europea, che richiede come presupposto della fattispecie un elemento fisico-numericamente scientificamente e matematicamente espressivo della misurazione del danno prodotto, che ben potrebbe, a sua volta, essere proporzionale al costo stesso. Ma è la particolare qualificazione del servizio prestato che rileva e consente di non sottrarre la tassa alla sfera di operatività dell’art. 53 Cost. Esso, infatti, nella valutazione complessivamente desumibile dall’intero ordinamento giuridico, risponde ad un interesse che assume rilevanza generale, al di là della provenienza della specifica istanza, rilevando dunque unicamente,

¹⁵¹ Sul punto, G. FALSITTA, in *Manuale ...cit.*, p. 22.

¹⁵² A. FEDELE, *Appunti ... cit.*, p. 167.

nell'individuazione del servizio, un criterio oggettivo, sulla base di valutazioni generalmente accettate nel diritto vivente, avulse da qualsiasi riferibilità soggettiva alla natura pubblica dell'erogatore¹⁵³.

Sulla seconda questione sollevata, si osserva che appare assai difficoltosa nella pratica la distinzione fra servizi di risanamento ambientale e servizi pubblici preordinati all'espletamento di funzioni preventive, ove si pensi che i fenomeni di deterioramento ambientale appaiono quasi sempre difficilmente circoscrivibili e conoscibili nelle loro molteplici e potenziali manifestazioni spaziali e temporali.

Proprio l'adesione alla teoria ecologica ecocentrica ci porta a negare la possibilità di separare la funzione pubblica di risanamento del deterioramento ambientale da quella di prevenzione dell'inquinamento. Il risanamento e la prevenzione, come emerge chiaramente dalla lettura delle fondamentali norme di principio già analizzate (fra cui, si ricorda, *in primis*, il più volte menzionato art. 174 del Trattato), sono invece due aspetti fra loro inestricabilmente correlati ed imprescindibilmente connessi a qualsiasi forma di intervento in materia di tutela ambientale.

E proprio la predilezione verso una concezione tendenzialmente ecocentrica delle problematiche ambientali che ci spingerà, nella ricostruzione del "tributo ambientale proprio", verso una sostanziale indifferenza nella scelta del particolare schema di prelievo tributario, pur nel rispetto dei requisiti fissati dalla Commissione europea (di interiorizzazione e commisurazione al presupposto dell'indice fisico di deterioramento).

3.8 Il danno ambientale come "danno assoluto" e la conseguente irrilevanza della specifica qualificazione del tributo ambientale

La nostra scelta o predilezione per la teoria ecocentrica, che ci spinge a considerare il deterioramento ambientale come un fenomeno non circoscrivibile ad un preciso contesto spaziale e temporale, ma rilevabile in senso assoluto ed ascrivibile ad un

¹⁵³ Sulla possibilità che le entrate tributarie siano imposte in relazione a servizi prestati anche da soggetti privati, si veda A. FEDELE, *Corrispettivi ...cit.*

generalissimo e relevantissimo interesse pubblico, appare senza dubbio maggiormente rispondente alle più recenti linee evolutive del diritto ambientale.

Le più moderne e raffinate teorie tendono infatti ad enfatizzare il concetto di ambiente come “valore” di rilevanza generale e come nozione unitaria¹⁵⁴ ed a superare le tradizionali concezioni antropocentriche legate alla definizione di ambiente come insieme di *beni giuridici* o di mere *risorse*¹⁵⁵, aderendo così all'impronta segnata in occasione della Conferenza di Stoccolma del 1972¹⁵⁶.

Se in passato, dottrina e giurisprudenza avevano sostenuto l'idea dell'ambiente come un “insieme” o una sommatoria di elementi e

¹⁵⁴ E, nell'ordinamento nazionale, come materia trasversale rispetto ad ambiti più specifici, che reclama una tutela unitaria, che solo una legislazione statale può garantire. Nel novellato (a seguito della riforma costituzionale operata con l. cost. 3/2001) art. 117 Cost., la materia della tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali viene espressamente attribuita alla potestà legislativa esclusiva dello stato, mentre alle regioni è demandato il governo del territorio e la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali. Sulla prevalenza dell'esigenza di una tutela unitaria ed uniforme, sull'intero territorio nazionale, dell'ambiente, si veda D. PORENA, in *L'ambiente come materia nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: “solidificazione” del valore ed ulteriore “giro di vite” sulla competenza regionale*, in *Federalismi.it*, del 4 febbraio 2009.

Sul piano sovranazionale, a dimostrazione di un ulteriore rafforzamento dell'interesse alla tutela ambientale, si è rilevato il significativo inserimento, nella Costituzione europea sottoscritta a Roma il 28 ottobre 2004, dell'ambiente nei settori della competenza concorrente fra gli stati membri a dimostrazione della preferenza accordata ad una supremazia sovranazionale nella formazione di norme di legge in questa materia. Sul punto, P. SELICATO, in *Imposizione fiscale e ... cit.*

¹⁵⁵ La dottrina più attenta ed autorevole, già da tempo, aveva manifestato la propensione in favore di una nozione unitaria di ambiente, ricostruita attraverso l'utilizzo di strumenti definitivi propri di scienze diverse da quella giuridica, per esempio, facendo ricorso ad espressioni come “*equilibrio biologico della biosfera e dei suoi singoli ecosistemi*”. In tal senso, si veda B. CARAVITA, in *Diritto dell'ambiente*, Bologna 2005, p.22.

¹⁵⁶ Per la prima volta, nella Dichiarazione di Stoccolma, che viene unanimemente considerata l'atto di nascita del diritto internazionale dell'ambiente, figurano evidenti richiami ad un concetto globale e sistemico di ambiente, concepito come condizione di vita per l'uomo e come sistema complessivo, che reclama forme di intervento e di tutela più ampie e condivise possibili.

della sua tutela come la conservazione, la razionale gestione ed il miglioramento delle condizioni naturali (aria, acque, suolo, e territorio in tutte le sue componenti), la preservazione dei patrimoni genetici terrestri e marini, di tutte le specie animali e vegetali che in esso vivono allo stato naturale, l'idea che invece oggi sembra prevalere è piuttosto quella di una sua dimensione "olistica", assoluta ed unitaria¹⁵⁷.

E' chiaro che il problema ambientale così concepito assume una valenza indiscutibilmente generale, in termini oggettivi, indipendentemente cioè dalla natura dei soggetti che vengano coinvolti nell'organizzazione dei molteplici servizi da espletare per il risanamento e la prevenzione dei fenomeni di deterioramento.

Tali servizi, dunque, per loro natura, si prestano ad essere finanziati con strumenti fiscali di vario genere (che, in tal senso, ben possono essere considerati come appartenenti ad una categoria unitaria¹⁵⁸, in relazione alla comune funzione di realizzare il concorso a tali spese)¹⁵⁹.

La particolare disciplina e lo schema tributario che il Legislatore scelga di adottare volta per volta riflette dunque unicamente la specifica esigenza, rispetto alla fattispecie concreta, di individuare il più razionale criterio di riparto dei carichi pubblici fra i consociati.

¹⁵⁷ D. PORENA, *l'ambiente come materia... cit.*

¹⁵⁸ Secondo A. FEDELE, in *Appunti ... cit.*, p. 161, la prima e più evidente manifestazione dell'apprezzamento unitario dell'intero insieme dei tributi risiede nella loro classificazione, giacché "... ogni forma di suddistinzione ed ordinamento razionale presuppone ed implica un tratto comune e proprio di tutti gli elementi che ne sono oggetto, dunque, l'unitarietà, sotto quel profilo, del loro insieme."

¹⁵⁹ Tale fondamentale funzione della fiscalità si identifica dunque "oggettivamente" come necessità della comunità, ancor prima che come dovere, a prescindere dagli specifici interventi normativi, anche costituzionali, che possono intervenire sui criteri di riparto e non sulla natura della relativa funzione. La nozione di fiscalità e di tributo, risiede, dunque "a monte" della disciplina positiva (anche delle norme costituzionali) che la presuppongono. Sul punto, A. FEDELE, *Concorso ...cit.*

In questa prospettiva, la stessa distinzione, spesso troppo enfatizzata in dottrina, fra imposte e tasse (e contributi), appare sfumata¹⁶⁰, se non del tutto irrilevante¹⁶¹.

In realtà, come ha osservato attenta dottrina¹⁶² il problema di fornire una specifica qualificazione al tributo ambientale è tutto italiano, giacché nella definizione comunitaria di tributo ambientale è assolutamente irrilevante la distinzione interna fra tasse ed imposte, le cui nozioni, spesso, nella terminologia giuridica degli Stati membri, si riferiscono a diversi concetti.

Inoltre, secondo la Commissione europea, non assume alcuna importanza stabilire se il tributo ambientale risponda al criterio di capacità contributiva¹⁶³, che trova in Italia la sua più consistente

¹⁶⁰ La linea di demarcazione fra le tasse e le imposte è, a ben vedere, piuttosto labile, sia per la forte similitudine dei rispettivi presupposti, sia per la possibilità (tutt'altro che infrequente) che nello stesso istituto convivano aspetti propri della tassa ed altri tipici dell'imposta, come succede, per esempio, nel caso dei diritti camerali, prelevati in occasione dello svolgimento di servizi eseguiti dalle Camere di Commercio, che sono determinati in misura fissa per le imprese che non superino 516.456,00 euro di fatturato e sono proporzionati al volume d'affari, con aliquota variabile, al di sopra della suddetta soglia.

Non può sfuggire infatti la forte analogia fra l'attitudine alla contribuzione del soggetto inciso dalla tassa, che si sostanzia nella utilità o nel valore economico del servizio ricevuto, e la causa giustificativa dell'imposta indiretta, che risiede in un fatto realizzato dal contribuente (che può anche consistere nella fruizione di un servizio statale) purché sia indice indiretto di capacità contributiva. Tale similitudine spiegherebbe, ad avviso della scrivente, la frequente trasformazione di alcune tasse in imposte (registro, bollo), nella cui modificata disciplina, il legislatore ha posto maggiore enfasi nella ricchezza manifestata dai fatti posti in essere, piuttosto che nell'utilità del servizio ricevuto. Sul punto, si veda A. FANTOZZI, in *Il diritto tributario*, Torino 2003, p.69.

¹⁶¹ Si è già detto infatti che il tratto rilevante è la comune funzione a realizzare con modalità diverse il concorso alle pubbliche spese per il finanziamento di servizi pubblici di interesse generale e percepiti secondo il senso comune ed il diritto vivente come essenziali per la collettività. Per un approfondimento sulla concezione di servizio pubblico essenziale, si rimanda ad A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi ... cit.*

¹⁶² Così, P. SELICATO, in *Imposizione fiscale ... cit.*

¹⁶³ In senso contrario, sulla grande vitalità del principio di capacità contributiva nell'ordinamento comunitario, si veda G. FALSITTA, (*I principi di capacità contributiva ed eguaglianza ...cit.*), il quale sostiene che tale vitalità è evidenziata dalla Giurisprudenza della Corte di Giustizia, che, in diverse, occasioni (per esempio, caso *Schumacker*), ha mostrato grande sensibilità verso

codificazione, oppure a quello del beneficio, diffuso negli Stati del Centro Europa, essendo la coattività l'unico elemento distintivo dei tributi ambientali, tipizzante rispetto ad altri strumenti di politica economica, basati invece sul criterio della controprestazione.

Dunque, il modello di "tributo ambientale proprio" proposto in sede comunitaria ben può essere realizzato facendo ricorso allo schema tipico dell'imposta, della tassa, o, ancora, del contributo, a seconda che, rispettivamente, l'adozione dell'unità fisica indice di deterioramento ambientale, esprima maggiormente (direttamente o indirettamente) la capacità economica del soggetto inciso oppure la mera posizione di vantaggio rispetto agli altri consociati.

il principio di capacità contributiva, dalla presenza dello stesso principio in tutte le Costituzioni di tutti i Paesi membri e dalla sua automatica trasposizione nella Costituzione europea e infine direttamente dalla importanza e pregnanza nell'ordinamento comunitario del principio di eguaglianza.

4. L'imposizione ambientale tra competenze comunitarie, nazionali e locali

4.1 La competenza della Comunità europea in materia di imposizione ambientale

Il ruolo della Comunità europea nella produzione delle norme in materia di fiscalità ambientale rileva sotto un duplice profilo: da un lato, l'Unione europea esercita un ruolo per così dire "attivo", attraverso strumenti normativi tipici a contenuto precettivo¹⁶⁴, che, direttamente o indirettamente¹⁶⁵, condizionano la creazione di nuovi istituti e strumenti fiscali di tutela ambientale¹⁶⁶; dall'altro,

¹⁶⁴ Le fonti di diritto comunitario che producono norme operanti nell'ordinamento giuridico italiano devono distinguersi in due categorie, a seconda che si tratti di disposizioni contenute negli atti istitutivi della comunità (fonti primarie), ovvero di disposizioni prodotte dai vari organi comunitari (fonti derivate). Le fonti primarie rilevanti per il nostro ordinamento sono rappresentate dalle norme del Trattato (in particolare, gli articoli del Trattato direttamente riferibili alla materia fiscale sono quelli compresi fra il 95 e il 99); mentre, quelle derivate, sono rappresentate dai "regolamenti" e dalle "direttive"; a queste ultime devono aggiungersi, per consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, anche le sentenze della Corte di Giustizia, che sono considerate direttamente applicabili nel territorio nazionale, "... senza tener conto del diritto nazionale difforme" (Corte Cost., 23 aprile 1985, n. 113, Cass., 18 dicembre 1985, n. 6445). Sull'argomento, si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova 2008, pp.57-60.

¹⁶⁵ I regolamenti comunitari, ai sensi dell'art. 189, comma 2, del Trattato di Roma, hanno efficacia diretta nel territorio degli Stati membri, producono effetti immediati e sono idonei ad attribuire ai cittadini diritti tutelabili davanti a ciascun giudice nazionale; mentre, le direttive, in virtù del 3° comma dello stesso articolo, non hanno come destinatari i cittadini *uti singuli*, ma gli Stati membri, che devono recepirle attraverso procedure ad essi interne entro un tempo predeterminato. A seguito di un lungo dibattito dottrinario e giurisprudenziale, si è consolidata la tesi per cui, tutte le volte che la direttiva sia scaduta (nel senso che sono decorsi inutilmente i termini previsti per il suo recepimento), non condizionata e sufficientemente precisa, essa assume efficacia vincolante e diretta all'interno degli Stati membri, con obbligo di immediata applicazione per i giudici nazionali e gli organi della P.A. (cosiddetta direttiva *self executing*). Sul punto, ancora G. FALSITTA, *Manuale ...*, parte generale cit., p.58-59.

¹⁶⁶ In questa grande categoria possono essere ricompresi anche le norme prodotte dalla Comunità al fine di armonizzare il sistema tributario dei singoli

svolge una funzione di contenimento rispetto all'attività legislativa degli Stati membri (mediante norme di principio proibitive vincolanti sull'intero territorio comunitario) e di vigilanza nei confronti dei Legislatori nazionali, per il rispetto dei limiti da esse posti (il cui esercizio è demandato alla Commissione europea e, in sede giurisdizionale, alla Corte di Giustizia).

Tale ultima funzione di contenimento e controllo, essendo particolarmente frequente ed idonea ad incidere profondamente sulle politiche nazionali e sull'azione legislativa degli Stati membri, anche attraverso procedure di infrazione e misure sanzionatorie a carico degli stessi, sarà oggetto di uno specifico approfondimento in apposito paragrafo, limitatamente all'area della fiscalità.

Preliminarmente, occorre soffermarsi sul primo aspetto, che in parte è già stato affrontato attraverso l'esposizione dei più importanti principi del Trattato in materia di fiscalità ambientale.

Premesso che l'ordinamento comunitario introduce nel tessuto normativo nazionale disposizioni aventi forza di legge, immediatamente applicabili, si pone il problema di un necessario coordinamento fra potere legislativo interno e potere sovraordinato.

In generale, la distribuzione di competenze normative fra ordinamento nazionale e comunitario viene ricomposta nel senso di un riconoscimento, da parte dello Stato italiano, in forza del congiunto operare dell'art. 11 Cost. (che acconsente a limitazioni di sovranità nazionale a favore di un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le nazioni) e della legge che ha dato esecuzione al Trattato CEE, di un'area di competenze esclusivamente comunitarie, in relazione a specifiche materie, per le quali le norme comunitarie sono direttamente ed immediatamente applicabili nel territorio degli Stati membri.¹⁶⁷

stati membri e quelle che disciplinano le "risorse proprie" dell'Unione europea. Per una disamina più dettagliata, E. FALSITTA, *La fiscalità dell'Unione europea*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Padova 2009, pp.960 ss.

¹⁶⁷ A partire dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 184 dell'8 giugno 1984, è venuto a maturazione quel processo di integrazione europea tanto ambito dalla Corte di giustizia, che ha trovato piena realizzazione attraverso l'attuazione da

Dunque, negli ambiti di competenza comunitaria individuati per materia¹⁶⁸, vige un sostanziale primato o una supremazia

ciascuno degli Stati membri di un parziale trasferimento agli organi comunitari dell'esercizio della funzione legislativa. A partire dal 1984, inoltre, le norme comunitarie relative agli ambiti di competenza esclusiva prevalgono sulle norme nazionali e tale prevalenza si realizza mediante diretta disapplicazione da parte dei giudici nazionali e non per il tramite della Corte Costituzionale. Sul punto, P. MENEGOZZI, *Il giudice nazionale di fronte al diritto comunitario*, in *Contratto e impresa*, 1986, p. 809 ss.

¹⁶⁸ In realtà, fino all'emanazione della Costituzione europea, sottoscritta a Roma il 28 ottobre 2004, la distribuzione di competenze fra livello nazionale e sovranazionale non era chiara, in quanto mancava una vera e propria elencazione "materiale" o enumerazione delle aree ricadenti nell'alveo comunitario, su cui era prevalsa un'attribuzione teleologica e funzionale, con accentuazione dell'elemento della flessibilità e tendenziale estensione delle competenze comunitarie ben oltre i limiti originariamente fissati. Sul punto, M. CARTABIA – J. H. H. WEILER, *L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna 2000, pp. 100-101. Un ruolo di primo piano in questo processo di espansione sembra debba essere attribuito al ricorso alle cosiddette competenze sussidiarie ricavabili dall'art. 308 Tr. Ce (ex art. 235), che ha contribuito in modo rilevante allo sviluppo delle competenze comunitarie in settori originariamente non previsti dal Trattato, come l'ambiente, la protezione dei consumatori, la ricerca. Si veda, G. STROZZI, *Diritto dell'Unione europea*, Torino 2001, p. 45; sul ruolo della Corte di Giustizia nell'espansione del diritto comunitario, si veda M. P. CHITI, *I signori del diritto comunitario: la Corte di Giustizia e lo sviluppo del diritto amministrativo europeo*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1991, pp. 796 ss.

La vaghezza di tale assetto sembra essere parzialmente venuta meno con la Costituzione europea, nella quale, fin dai lavori preparatori, è emersa l'esigenza di riaffermare con chiarezza il principio di attribuzione delle competenze. Sul punto, A. ANZON, *La delimitazione delle competenze dell'Unione europea*, in *Diritto Pubblico*, 2003, pp. 787 ss.

La distribuzione delle competenze fra i vari livelli di governo e l'attribuzione delle stesse alla Comunità dunque, nella formulazione della Costituzione europea, ha ricevuto una schematizzazione meno vaga che ne ha permesso la distinzione, anche grazie alla giurisprudenza comunitaria, in competenze esclusive (tassativamente individuate in un'elencazione, al cui interno si rinviene, per esempio, l'unione doganale e la politica monetaria), concorrenti o condivise (definite in via residuale e poi tramite un'elencazione esemplificativa e non esaustiva, fra le quali è espressamente annoverata la materia ambientale) e complementari o di sostegno (anch'esse tassativamente individuate, al fine di limitare l'incisività e la pervasività dell'Unione europea, come l'istruzione, la cultura, il turismo). Si veda, F. PIZZETTI, *Le competenze dell'Unione*, in *Una*

gerarchica delle norme di fonte comunitaria rispetto a quelle nazionali di qualsiasi rango (Costituzione e leggi costituzionali, leggi ordinarie ed atti aventi forza di legge, regolamenti), con l'unica limitazione posta dalla parte immodificabile della Costituzione, i cosiddetti principi fondamentali o "controlimiti" della Costituzione¹⁶⁹.

Orbene, il problema dell'individuazione delle competenze normative in materia di fiscalità ambientale presenta un certo grado di complessità, perché l'argomento in oggetto involve più materie e si presta dunque a ricadere in ambiti diversamente disciplinati sotto il profilo dell'attribuzione delle potestà legislative.

A ben vedere, le aree interessate dalla presente ricerca, ricadono nella sfera di competenza concorrente dell'Unione europea (la materia ambientale, per espressa previsione della Costituzione europea, mentre quella tributaria, in via residuale rispetto alle elencazioni tassative delle materie esclusivamente riservate all'Unione europea e di quelle complementari o di sostegno).

Nelle materie concorrenti, secondo le indicazioni della Costituzione europea, gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria o ha deciso di cessare di esercitarla e, per tradizionale applicazione del principio di sussidiarietà¹⁷⁰, l'Unione interviene

Costituzione per l'Europa. Dalla convenzione europea alla conferenza intergovernativa, a cura di F. BASSANINI, - G. TIBERI, Bologna 2003, p. 62.

¹⁶⁹ Sembra che la supremazia delle fonti comunitarie non possa essere inibita neppure dalla previsione nazionale di una riserva di legge per materia, come quella di cui all'art. 23 Cost., che non avrebbe dunque l'effetto di limitare eventuali aree di competenza comunitaria in ambito tributario. Per quanto attiene, invece, l'art. 53 Cost., sembra che invece esso debba essere considerato alla stregua di uno dei principi immodificabili e fondamentali della nostra Costituzione ed abbia, su tale presupposto, efficacia limitativa e vincolante sulla potestà legislativa dell'Unione europea. Sul punto, G. FALSITTA, *Manuale ...*, parte generale cit., p.58-59.

¹⁷⁰ Il Trattato istitutivo della Comunità europea, nell'attuale versione, stabilisce, all'art. 5, che "nei settori che non sono di sua esclusiva competenza, la Comunità interviene secondo il principio della sussidiarietà". Il canone, in virtù del Trattato di Maastricht, si leva oggi a criterio di distribuzione delle competenze tra istituzioni comunitarie e Stati nazionali, anche se, in campo

se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente raggiunti dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere meglio raggiunti a livello di Unione¹⁷¹.

Nell'area della fiscalità ambientale dunque, come in tutte le altre materie "concorrenti", attraverso il principio di sussidiarietà, si esprime l'insopprimibile vocazione del Legislatore comunitario verso la flessibilità e la progressiva espansione delle linee di intervento sovranazionale.

D'altra parte, è lo stesso art. 117, comma 1, Cost., che, nella nuova formulazione derivante dalla modifica del titolo V della Costituzione, prevede che la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni sia esercitata nel rispetto della Costituzione, dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Fra i vincoli comunitari rilevanti in materia tributaria e in materia ambientale, fondamentale appare quello posto dal principio "chi inquina paga".

ambientale ha trovato significative anticipazioni. Secondo l'attuale formulazione dell'art. 5, la sussidiarietà opera in materie oggetto di competenza concorrente, come criterio di flessibile allocazione del relativo esercizio. Il principio, cioè, non fissa stabilmente la titolarità formale delle funzioni, ma vale a dislocare l'esercizio verso l'alto o verso il basso, secondo la natura e l'oggetto della questione di volta in volta esaminata. La sussidiarietà tutela dunque le prerogative nazionali in relazione a problematiche di rilevanza locale e privilegia gli interventi sovranazionali quando l'azione richiesta necessiti un trattamento uniforme. Sul punto, M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p.299-303.

Il criterio di sussidiarietà si pone come clausola di flessibilità, consentendo di temperare le rigidità del sistema di attribuzione, evitando l'allontanamento delle decisioni dagli interessi e dagli interessati. Così, P. SYRPIS, *Legitimising European Governance: Taking Subsidiarity Seriously within the Open Method of Coordination*, EUI Working Paper, Law, n. 2002/10.

¹⁷¹ Con la Costituzione europea, è emersa chiaramente l'esigenza di affermare, oltre al principio di attribuzione delle competenze, quello per cui la delimitazione delle competenze si fonda sul principio dell'attribuzione, mentre l'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità. Sul punto, A. ANZON, *La delimitazione ... cit.*

Si è già rilevata l'importanza del principio contenuto nell'art. 174, comma 2, del Trattato. In particolare, si è posto l'accento sul ruolo da esso esercitato nella ricostruzione di una nozione di "tributo ambientale in senso proprio" e sulla necessaria interpretazione congiunta del principio "chi inquina paga" (codificato nel secondo capoverso del summenzionato comma) rispetto agli altri principi menzionati nella norma, che consente di ravvisarvi finalità preventive, oltreché riparatorie, e funzioni, prima che di garanzia del reintegro, orientative, deterrenti e di condizionamento preventivo delle scelte dei consociati, nonché di promozione della cosiddetta "internalizzazione" dei costi ambientali nel processo decisionale.

Quello che però ora si vuole evidenziare non sono tanto gli aspetti sostanziali e contenutistici di tale principio, su cui ci si è già soffermati a sufficienza, quanto l'efficacia formale dello stesso e la relativa idoneità ad incidere nei sistemi normativi degli Stati membri.¹⁷²

In generale, si può sostenere che, in applicazione del criterio della sussidiarietà, tutte le volte che la protezione ambientale può essere assicurata, in modo puntuale e preciso dallo Stato membro, senza un intervento sovranazionale, la misura di diritto interno deve essere preferita a quella comunitaria, mentre, quando l'ambito europeo è ritenuto più adeguato per conseguire gli scopi indicati dalla politica ambientale comune, l'Unione deve agire, con efficacia vincolante sul territorio europeo¹⁷³.

Pertanto, l'assunto "chi inquina paga", pur privilegiando le soluzioni che possono essere adottate a livello nazionale, si pone

¹⁷² Si è già rilevata l'importanza delle norme di principio in un'area del diritto (quella della tutela ambientale) caratterizzata dalla scarsa precisione delle fonti normative sovraordinate (per lo più marcatamente programmatiche) e dalla molteplicità di strumenti regolamentari secondari (riservati alla discrezionalità della Pubblica Amministrazione), dove il frequente ricorso all'astratta ed indeterminata normazione per principi appare pienamente giustificato e idoneo a conferire alle norme del Trattato CE un'importanza ancor più pregnante rispetto alle scelte nazionali di politica legislativa. Sul punto, M. CAFAGNO, *Principi e strumenti ... cit.*, p. 99 ss.

¹⁷³ Così C. VERRIGNI, in *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in "Rass. Trib.", 2003, fasc. 5, pp. 1614-1657. p.1.

come un principio regolatore del confine fra competenze ambientali nazionali e comunitarie, che diviene mobile e può essere spostato in relazione all'oggetto specifico ed all'effetto della misura da adottare, la cui scelta deve essere fatta di volta in volta in base a valutazioni discrezionali¹⁷⁴.

Dunque, posto che l'art. 174 del Trattato colloca il canone "chi inquina paga" tra i principi fondamentali della politica comunitaria in materia ambientale, è attraverso il principio di sussidiarietà che il suddetto principio assume rilevanza generalizzata e vincolante, al punto che si è affermato in dottrina¹⁷⁵ che gli Stati membri, pur in assenza di atti comunitari derivati, non possano comunque effettuare interventi legislativi contrastanti con il principio "chi inquina paga".

Una ulteriore conferma dell'efficacia vincolante del principio comunitario nell'ordinamento interno è arrivata dalla Corte di Cassazione¹⁷⁶, che, con l'obiettivo di garantire all'ambiente una protezione giuridica interna uguale o superiore rispetto a quella comunitaria, ma mai inferiore, ha affermato la diretta ingerenza nell'ordinamento nazionale dei principi postulati dall'art. 174 del Trattato.

Vi è anche chi ha rilevato l'ulteriore rafforzamento, nel nuovo assetto delineato dalla Costituzione europea, della posizione della tutela ambientale nel quadro giuridico europeo e l'accrescimento del ruolo degli organi sovranazionali nel perseguimento di obiettivi ambientali, grazie anche all'esplicito inserimento dell'ambiente fra le materie di competenza concorrente, che avrebbe chiaramente legittimato, non più sulla base di una valutazione da effettuare volta per volta in applicazione del criterio di sussidiarietà, la supremazia dell'Unione europea nella formazione di nuove leggi in materia ambientale¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Si veda B. CARAVITA, *I principi della politica comunitaria in materia ambientale*, in "Riv. Giur. Amb.", 1991, pp. 207 ss.

¹⁷⁵ P. MELI, *Il principio comunitario "chi inquina paga"*, Milano 1996, pp. 92 ss.

¹⁷⁶ Cass. Pen. 4 febbraio 1993, in "Dir. Giur. Agr.", 1994, p. 292.

¹⁷⁷ Così P. SELICATO, *Imposizione fiscale ...* cit. Secondo l'autore, alla luce del mutato panorama europeo, il potere sovrano degli Stati membri in materia di fiscalità, prima subordinato solo alle finalità di promozione dello sviluppo

4.2 L'armonizzazione dell'imposizione ambientale

Premesso dunque che il principio “chi inquina paga” costituisce contemporaneamente fonte di limitazione all'esercizio delle potestà legislative nazionali (che non possono mai risultare ad esso configgenti) e di legittimazione per gli Stati membri dell'Unione europea, nel rispetto del canone della sussidiarietà, all'istituzione di nuovi tributi ambientali¹⁷⁸ (coerenti con la politica fiscale e con i principi fondamentali del diritto comunitario e che siano in vario modo caratterizzati dall'inclusione del fattore ambientale nella fattispecie imponibile), occorre ora valutare se ed in quale misura i tributi ambientali si prestino ad essere interamente disciplinati a livello sovranazionale, divenendo oggetto di armonizzazione fiscale comunitaria.¹⁷⁹

Gli esempi di tale tipo di interventi sovranazionali non sono numerosi: il 30 giugno 1992, la Commissione aveva proposto una direttiva, poi abbandonata, che istituiva un'imposta comunitaria sulle emissioni di anidride carbonica (CO₂) e sull'energia, la cui base imponibile veniva individuata nella quantità potenziale di gas sprigionata per lo svolgimento di attività economiche (nel caso degli idrocarburi, la base imponibile era rappresentata dai litri o

economico della Comunità ed alle disposizioni fiscali del Trattato, dovrebbe oggi garantire anche il rispetto delle norme comunitarie in materia di protezione dell'ambiente; e la Corte di Giustizia, seguendo il percorso già tracciato negli anni novanta sulla subordinazione delle legislazioni fiscali nazionali ai principi del Trattato in tema di libertà fondamentali, dovrebbe valutare la compatibilità delle disposizioni fiscali interne anche rispetto alle norme comunitarie in materia ambientali.

¹⁷⁸ L'Unione, nel Quinto Programma ambientale (pubblicato in GUCE, serie L 138/71 del 17 maggio 1993), ha espressamente rivolto un invito ai Legislatori nazionali a perfezionare le tecniche di funzionamento dei tributi ambientali, considerandoli ormai uno strumento fondamentale di attuazione dei principi regolati dall'art. 174 del Trattato CE, enfatizzando tuttavia l'esigenza che la relativa introduzione debba avvenire a pressione fiscale invariata.

¹⁷⁹ Sull'argomento, si veda A. E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*; L. AGO, *aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale. La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. Dir. trib. Intern.*, 2-3, 2004.

chilogrammi/massa bruciati, idonei ad esprimere una stretta relazione con la misura delle emissioni prodotte)¹⁸⁰.

La proposta più recente di istituzione di tributi ambientali comunitari risale al 1997, quando la Commissione ha suggerito di estendere lo scopo della direttiva esistente sugli oli minerali ad una serie di fonti energetiche, quali il carbone, l'elettricità e il gas naturale, al fine di incrementare le aliquote minime delle accise. Tale proposta è stata recepita nella direttiva 2003/96/CE, che stabilisce un'armonizzazione delle basi imponibili e un ravvicinamento delle aliquote minime.

Nonostante la direttiva menzionata sia praticamente l'unica emanata in tema di imposizione europea dei prodotti energetici, va rilevato che la Commissione europea, negli ultimi anni ha mostrato un interesse crescente verso la questione¹⁸¹, soffermandosi anche sulle concrete modalità adottabili per l'istituzione di tributi ambientali propri.

Orbene, in mancanza di un espresso conferimento di potestà impositiva alla Comunità e in attuazione del principio di sussidiarietà, tra le possibili basi legali su cui fondare l'istituzione di tributi ambientali comunitari, va annoverato l'art. 175, paragrafo 2, del Trattato, che autorizza il Consiglio a deliberare "*disposizioni aventi principalmente natura fiscale*".

La norma menzionata conferisce dunque, in materia ambientale, all'Unione europea una competenza concorrente a quella degli Stati membri, ai quali resta affidato in via sussidiaria il finanziamento delle politiche ambientali, come si legge nel quarto paragrafo della norma citata.

Va tuttavia rilevato che la già menzionata direttiva 2003/96/CE, sulla tassazione dei prodotti energetici, non fa alcun riferimento agli articoli 174 e 175 relativi all'esercizio di competenze

¹⁸⁰ Si veda J. PEREZ ARRAIZ, *La Propuesta de Directiva de la Comisión Europea para un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía*, Impuestos, 1996, pp.128 ss.

¹⁸¹ Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Costruire il nostro avvenire comune. Sfide e mezzi finanziari dell'Unione allargata 2007-2013*, Bruxelles, 12 marzo 2004, COM (2004); Relazione della Commissione sul *Funzionamento del sistema di risorse proprie*, Bruxelles, 14 luglio 2004, COM (2004) 500.

concorrenti, limitandosi ad assumere come base giuridica dell'istituzione dei tributi ambientali comunitari l'art. 93 del Trattato, sull'armonizzazione delle imposte indirette.

Ciò lascerebbe intendere che l'unica via di legittimazione all'istituzione di tributi ambientali propri dell'Unione europea sia quella tracciata dagli artt. 93 e 94 del Trattato.

L'art 93 del Trattato¹⁸² prescrive l'adozione da parte degli organi comunitari di misure normative (strumentali alla creazione del mercato comune interno), atte a realizzare un processo di armonizzazione fiscale fra gli Stati membri, in materia di imposizione indiretta, finalizzato all'eliminazione delle divergenze idonee a causare effetti restrittivi delle libertà fondamentali e distorsivi della concorrenza tra gli Stati.

Il successivo articolo 94, tradizionalmente applicato alle imposte dirette, prevede invece l'intervento dell'Unione nel processo di avvicinamento di disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, che abbiano una riscontrabile influenza sul corretto funzionamento del mercato¹⁸³ e prescrive l'uso della direttiva come unico strumento utilizzabile a tal fine.¹⁸⁴

¹⁸² L'art. 93 stabilisce che la Comunità europea deve realizzare l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, delle imposte di consumo e di altre imposte indirette, qualora sia necessario realizzare il buon funzionamento del mercato interno.

¹⁸³ La norma prevede interventi comunitari soltanto quando si verifichi una grave distorsione al mercato interno, cioè solo in ipotesi di "incidenza diretta" sulla sua instaurazione e il suo funzionamento. A Tale proposito, si veda CARMINI – MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 283.

¹⁸⁴ Sebbene il trattato CE e la legislazione comunitaria utilizzino a volte indistintamente i termini "armonizzazione" o unificazione e "ravvicinamento" delle legislazioni degli Stati membri, in realtà l'unificazione si realizza attraverso regolamenti, atti legislativi comunitari, obbligatori e direttamente applicabili, che non lasciano alcun margine di discrezionalità al legislatore nazionale, mentre il ravvicinamento si realizza attraverso lo strumento della direttiva. La possibilità di un intervento armonizzante dell'Unione nell'area delle imposte dirette è fortemente ridotta dunque anche dalla scelta dello strumento tecnicamente utilizzabile (la direttiva), che consente il mero esercizio di una competenza concorrente e l'applicazione del canone della sussidiarietà. In dottrina si è dunque parlato di una sorta di resistenza da parte degli Stati membri in materia di imposizione diretta, che è un'area di grande interesse

Lo spazio di armonizzazione o unificazione concesso alle istituzioni comunitarie nell'area della fiscalità diretta è dunque fortemente limitato all'esercizio di una competenza concorrente e all'utilizzo di strumenti mediati di intervento, mentre nel campo dell'imposizione indiretta, l'Unione gode di un più ampio margine d'azione, che può dar luogo ad atti normativi direttamente ed immediatamente applicabili sull'intero territorio comunitario.

Orbene, anche le imposte ambientali soggiacciono a tale impostazione giuridica. Una misura ambientale comunitaria in materia di imposizione diretta potrà produrre i limitati effetti previsti dall'art. 94; al contrario, le misure ambientali in materia di imposte sui consumi e sugli scambi saranno destinate a dispiegare la propria efficacia su tutto il territorio europeo.

Il progressivo accrescimento dell'armonizzazione comunitaria nell'area della fiscalità ambientale indiretta sembra dunque auspicabile, perché potrà verosimilmente combinare importanti effetti di attuazione del principio di non discriminazione (tramite l'affermazione del diritto della parità di trattamento a tutti i fattori produttivi e del divieto di differenziazioni finalizzate a favorire i fattori nazionali rispetto a quelli provenienti da altri Paesi membri) con altrettanti effetti di protezione ambientale (grazie all'introduzione generalizzata ed uniforme di interventi mirati di

politico, per il forte impatto economico che produce in ambito nazionale (la parte più considerevole del gettito fiscale dei Paesi membri proviene infatti dalla riscossione delle imposte dirette). In ragione di questo forte interesse, gli Stati membri hanno sempre mostrato una scarsissima propensione ad ammettere limitazioni della propria sovranità nazionale in tale area della fiscalità ed ha trovato ampio spazio l'applicazione del c.d. principio di sussidiarietà, che demanda agli stati membri l'autonoma attuazione delle politiche fiscali comunitarie e relega ad un ruolo secondario l'intervento del Legislatore comunitario (il cui "disinteresse" verso l'area della imposizione diretta è altresì testimoniato dalla circostanza che le imposte dirette vengono menzionate nel Trattato unicamente all'art. 293, in tema di eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità). Per approfondimenti, si veda CARMINI – MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 280 ss.; O. ESPOSITO – DE FALCO, *L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche*, in *Innovazione e Diritto* n. 5, 2006.

imposizione indiretta che colpiscano i prodotti o i processi industriali nocivi ed inquinanti).

E' chiaro però che i vantaggi derivanti dall'armonizzazione comunitaria (la non discriminazione e le economie di scala), dovranno comunque essere confrontati con quelli conseguibili dagli Stati membri nell'esercizio della propria potestà impositiva, che si avvale di strumenti certamente più mirati e adatti alle specifiche realtà territoriali di riferimento e si presta pertanto a conseguire risultati più efficaci.

Inoltre, tale processo di unificazione dovrà necessariamente essere coordinato con l'esigenza dei Paesi membri di esercitare la propria sovranità nazionale in un settore (quello fiscale) sensibilmente strategico per gli equilibri nazionali, nel quale, infatti, lo sforzo armonizzatore finora profuso dalle istituzioni comunitarie nell'area della fiscalità indiretta, non ha concretamente prodotto analoghi risultati nella fiscalità diretta, per le resistenze interne ardentemente manifestate dagli Stati.

4.3 Le competenze degli Stati in materia di tributi ambientali e i vincoli del Trattato

Dalle considerazioni fatte sopra, emerge chiaramente un sistema di distribuzione di competenze, in materia di fiscalità ambientale, nel quale, a parte lo sporadico (per le ragioni già rilevate) esercizio della facoltà di armonizzazione riconosciuta dall'art. 93 del Trattato agli organi dell'Unione europea limitatamente all'area dell'imposizione indiretta, prevale il criterio dell'attribuzione agli Stati membri, di una competenza concorrente da esercitare ogni qual volta l'Unione non abbia esercitato la propria, nel rispetto del principio di sussidiarietà, che assegna comunque alla Comunità la potestà di agire se e nella misura in cui gli obiettivi non possano essere adeguatamente raggiunti dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale o locale.

La preferenza accordata dunque all'intervento nazionale deve però essere coordinata con i principi fondamentali comunitari, rinvenibili essenzialmente nel Trattato, ma anche in fonti derivate, che non possono essere in alcun modo violati o disattesi dalle politiche statali.

Fra i principi comunitari fondamentali ed inviolabili, si è già menzionato l'assunto "chi inquina paga" di cui all'art. 174 del Trattato, che oltre a costituire la fonte di legittimazione per l'esercizio delle potestà normative degli Stati membri in materia di fiscalità ambientale, ne rappresenta contemporaneamente un'importante limitazione, che impedisce di fatto ai governi locali di adottare misure con esso contrastanti.

Altri importanti principi inviolabili, che meritano esplicita menzione, proprio per la particolare idoneità a condizionare fortemente la produzione normativa delle nazioni in materia di fiscalità ambientale, sono i seguenti: divieto di introdurre dazi doganali e tasse di effetto equivalente, rinvenibile sostanzialmente nelle norme contenute negli articoli 23-27 del Trattato, il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 90 e il divieto di aiuti di Stato di cui agli articoli 87-89 del Trattato.

4.3.1 Il divieto di dazi doganali e tasse equivalenti

Il divieto posto dall'Unione europea agli Stati membri di introdurre nei rispettivi ordinamenti dazi o tasse di effetto equivalente, attualmente codificato negli artt. 23-27 del Trattato ha dato compiuta attuazione ad un processo di liberalizzazione, iniziato fin dal 1961 con l'abolizione dei dazi doganali all'esportazione e proseguito nel 1968 con l'eliminazione dei dazi all'importazione.

Il divieto, pur essendo collocato nella parte del Trattato dedicata alle "Politiche della Comunità", ha certamente portata immediatamente precettiva, generale ed assoluta, e riveste una funzione primaria per la realizzazione ed il funzionamento del mercato comune e per la salvaguardia della libera circolazione delle merci.

La rinuncia degli Stati membri ad adottare misure fiscali equiparabili a dazi doganali è dunque strettamente funzionale alla realizzazione degli obiettivi fissati dagli articoli 2 e 14 del Trattato.

L'importanza di tale divieto si evince anche dalla estensibilità dello stesso agli scambi interni ai singoli Stati¹⁸⁵ e persino ai rapporti con Paesi terzi rispetto alla Comunità¹⁸⁶ (essendo stata peraltro appositamente istituita una tariffa unica doganale, costituente un tipico esempio di risorsa propria dell'Unione europea, la cui gestione è sottratta all'autonomia dei Governi nazionali¹⁸⁷).

La nozione di tassa equivalente è stata ampiamente analizzata dalla dottrina¹⁸⁸ e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ne ha individuato il tratto essenziale e caratterizzante nella idoneità a produrre, direttamente o indirettamente, l'aumento del costo di un prodotto all'atto della sua esportazione o importazione,

¹⁸⁵ Sul presupposto che il mercato interno è uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, senza alcuna distinzione relativa a frontiere fra gli Stati e frontiere all'interno degli Stati, la Corte di Giustizia, più volte ha esteso il divieto posto dagli artt. 23-27 del Trattato a imposte interregionali dall'effetto equivalente a dazi esterni (si vedano per esempio, Corte Giust., 9 agosto 1994, cause riunite, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C- 410/93 e C- 411/93; emblematica la sentenza Corte Giust., 9 settembre 2004, causa C-72/03, che ha dichiarato l'illegittimità di una norma italiana, il d.l. 26 gennaio 1999, art. 2, comma 2 *ter*, che statuiva una tassa applicata sui marmi estratti nel comune di Carrara ed esportati fuori del territorio comunale).

¹⁸⁶ Talvolta, sono stati istituiti Accordi di cooperazione con Paesi terzi (come l'Algeria), obbligatori e direttamente applicabili all'interno dei Paesi membri attraverso Regolamenti, la cui violazione può giustificare l'avvio della procedura di infrazione di cui all'art. 226 del Trattato.

¹⁸⁷ Sul punto, si veda A. E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo ...* cit.

¹⁸⁸ La dottrina ha fornito numerosi contributi sull'argomento. Si veda, per esempio, M. MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova 1983; L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm. III, Torino 1998, 107 ss.; G. ARDIZZONE, voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma VII, 5 ss.; S. ARMELLA, *I dazi doganali*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova 2002, 1055; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, IV ed., Padova 205, 379; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.* 2004, 1225; R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. Dir. trib.*, 2007/11.

indipendentemente dalla relativa denominazione o struttura, che può anche configurarsi come un semplice sovrapprezzo.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia, ha anche consentito di individuare nella natura pecuniaria del prelievo e nella sua finalità discriminatoria e protezionistica (eventualmente perseguibile anche tramite l'appesantimento degli adempimenti amministrativi e burocratici all'atto dell'importazione o esportazione delle merci) ulteriori elementi caratterizzanti le fattispecie equivalenti.¹⁸⁹

Il divieto (riferibile agli elementi oggettivi o anche solo soggettivi di fattispecie tributarie) posto dagli artt. 23-27 del Trattato intende così eliminare qualsiasi effetto lesivo degli scambi e della libera circolazione delle merci all'interno del territorio comunitario, indipendentemente dal reale profitto generato a favore dello Stato e dai reali effetti discriminatori o protezionistici.

Premesso questo, con specifico riferimento ai tributi ambientali, ipotesi di fattispecie ricadenti nel divieto possono essere riscontrate in casi di imposizione tributaria su merci che generano impatto ambientale per il fatto di travalicare confini nazionali all'interno del territorio europeo¹⁹⁰ o in casi di imposizione fiscale su beni provenienti da Paesi stranieri al solo scopo di compensare svantaggi competitivi derivanti da una normativa ambientale gravante unicamente sul ciclo produttivo di analoghi prodotti nel territorio nazionale.

Una menzione a parte merita il caso della sentenza della Corte di Giustizia del 21 giugno 2007, causa C-173/05, GUCE n. 183 del 04/08/2007, che ha dichiarato l'illegittimità della "tassa sul tubo"

¹⁸⁹ Invece, alcuni prelievi interni teoricamente idonei a generare tali tipi di distorsioni, sottoposti all'esame della Corte di Giustizia, sono stati esclusi dal divieto: a volte perché sostanzialmente coincidenti con la congrua controprestazione spettante per un servizio reso (Corte Giust., 26 febbraio 1975, causa C-63/74, punto 8; Corte Giust., 15 dicembre 1993, cause riunite C-277/91, C-318/91 e C-319/91), altre volte, perché applicabili contemporaneamente ai prodotti stranieri e a quelli interni, e perciò inidonei a realizzare discriminazioni e turbative nel mercato comune.

¹⁹⁰ La sentenza della Corte Giust., 9 luglio 1992, causa C-2/90, ha esteso il divieto all'imposizione tributaria gravante sul trasporto di rifiuti all'interno del territorio comunitario, sul presupposto che i rifiuti, sebbene non più suscettibili di valutazione economica, salvo la parziale possibilità di riciclo, sarebbero comunque assimilabili alle merci.

istituita con legge della Regione Sicilia n. 2/2002, per violazione degli artt. 23, 25, 133 CE nonché dell'Accordo di cooperazione tra la CEE e la Repubblica democratica popolare d'Algeria.¹⁹¹

La tassa colpiva l'attraversamento dell'isola da parte del gasdotto costruito per il trasporto del gas dall'Algeria verso l'Italia e altre nazioni della Comunità e aveva lo specifico obiettivo di finanziare gli investimenti destinati a ridurre o prevenire i rischi di deterioramento ambientale derivanti dall'attraversamento del gasdotto sul territorio siciliano, gravando direttamente sul soggetto proprietario dello stesso, esercente attività di trasporto, distribuzione e vendita del gas.

Il prelievo in questione, pur sostanziandosi in un tributo di scopo con finalità ambientali, è stato bocciato dalla Corte di giustizia, che lo ha considerato idoneo a produrre un effetto equivalente a quello di un dazio doganale, pregiudizievole al commercio intracomunitario e contrario al dettato di cui all'art. 25.

La Corte ha così confermato un orientamento oramai consolidato¹⁹², in virtù del quale lo scopo di un prelievo, quandonche nobile, come quello ambientale, non può mai giustificare l'introduzione di tasse con effetto equivalente ai dazi doganali e produrre così significative alterazioni della libera circolazione nel territorio comunitario.

¹⁹¹ Sulla questione si vedano, oltre ai già citati R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della ...* cit. e A. E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo ...* cit., M. BARBERO, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, in *Quaderni costituzionali*, 2007.

¹⁹² Orientamento peraltro avvalorato anche dalla giurisprudenza interna, che, sulla stessa vicenda, senza alcun bisogno di ricorrere in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia, aveva dovuto decidere, in sede amministrativa, in merito all'applicazione della tariffa sul trasporto del gas, che non teneva conto delle modificate (dal gravame imposto col tributo ambientale) condizioni contrattuali del servizio (il Tar Lombardia, sez. II, invocato dalla società proprietaria del gasdotto, con sentenza n. 130 del 24 gennaio 2003, aveva accolto le doglianze della società ricorrente, disapplicando la legge siciliana) e, in sede tributaria, sulla evidente illegittimità, per violazione delle disposizioni del Trattato CE (così Commissione tributaria provinciale di Palermo, sez. I, sentenza n. 1203 del 5 gennaio 2004).

4.3.2 Il divieto di discriminazione fiscale

Le disposizioni di cui agli artt. 23-27 devono essere coordinate con l'art. 90 del Trattato, che postula il divieto di discriminazione nel territorio comunitario. Entrambi i principi, con modalità e sulla base di presupposti differenti, mirano a eliminare restrizioni alla libertà di scambio e circolazione intracomunitaria: il primo comporta l'abolizione di norme istitutive di prelievi equivalenti ai dazi, che violino uno specifico divieto ed abbiano l'effetto di limitare la libera circolazione delle merci sul territorio nazionale, il secondo comporta l'illegittimità di norme che, introducendo nell'ordinamento trattamenti fiscali discriminatori, abbiano l'effetto di condizionare, limitare o inibire la libera circolazione delle merci e delle persone. In pratica, è possibile invocare l'applicazione dell'art. 90 tutte le volte che l'imposizione gravante su una merce straniera non avvenga in occasione della sua importazione ed abbia comunque l'effetto di determinare un trattamento discriminatorio, limitandone o condizionandone la libera circolazione e alterando in generale il corretto funzionamento del meccanismo della concorrenza intracomunitaria.¹⁹³

Prima di analizzare la relazione intercorrente fra il divieto di discriminazione e l'imposizione ambientale, occorre fare una riflessione su tale principio e sui suoi lineamenti fondamentali tracciati dalla dottrina e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.¹⁹⁴

¹⁹³ Sul punto, R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della ...cit.*

¹⁹⁴ Il principio si inserisce nel quadro delle libertà fondamentali sancite dal Trattato dell'Unione europea: la libera circolazione dei lavoratori e l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, la libertà di stabilimento nel territorio comunitario, la libera prestazione di servizi e di movimento di capitali fra gli Stati. Nell'elaborazione di tali principi fondamentali, significativo è stato l'impulso ed il lavoro costantemente svolto dalla Corte di Giustizia, che ne ha quasi sempre fornito un'interpretazione estensiva, arrivando ad accogliere anche il concetto di discriminazione indiretta, che si realizza quando una norma statale introduce un criterio di distinzione in apparenza neutro (perché diverso da quello espresso della nazionalità), ma idoneo a dispiegare lo stesso effetto discriminatorio previsto direttamente dal Trattato comunitario. Si veda, C. LONGO, *Il principio comunitario di non discriminazione in materia di imposte*

In tutti gli ordinamenti europei, il principio di non discriminazione si è affermato come corollario di quello di uguaglianza. Anche nell'ordinamento italiano, il divieto è rinvenibile negli artt. 53 e 3 della Costituzione, dalla cui lettura combinata discende il divieto di applicare un trattamento fiscale uguale a fattispecie oggettivamente differenti e differente a situazioni oggettivamente e soggettivamente simili.¹⁹⁵

Nell'ordinamento comunitario il principio generale di uguaglianza e non discriminazione è postulato nell'art. 12, che, al comma 1, stabilisce che “...nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità”.¹⁹⁶ Tale articolo ha tuttavia un ruolo residuale, trovando applicazione solo quando non vi sia uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione.¹⁹⁷

L'art. 90 si riferisce più specificamente alle discriminazioni a svantaggio dei prodotti esteri rispetto a quelli nazionali, derivanti

dirette, di C. LONGO – A. MONDINI, 2002, Università di Bologna, Master universitario “A. BERLIRI”, pp. 5-7.

¹⁹⁵ Sul punto, la Corte Costituzionale ha precisato che l'individuazione di situazioni identiche o, al contrario, diverse, è demandata unicamente al Legislatore, in virtù della riserva conferita dall'art. 23 della Costituzione, fermo restando che le iniziative legislative sono pur sempre suscettibili di declaratoria di illegittimità, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. La Corte ha altresì precisato che il giudizio sull'eguaglianza deve, in ultima istanza, appellarsi al criterio di ragionevolezza e ai canoni elaborati dalla giurisprudenza, di razionalità sistematica (coerenza), efficienza strumentale (congruenza, proporzionalità, ecc.) e giustizia-equità. Sull'argomento, si veda G. FALSITTA, *Manuale ...cit.*, parte generale, p.157.

¹⁹⁶ La Corte di Giustizia, similmente a quanto fatto dalla Corte costituzionale in riferimento all'art. 53 Cost., ha affermato che si ha discriminazione sostanziale “...sia nel trattamento diverso di situazioni simili, sia nello stesso trattamento di situazioni diverse”, mentre la disparità di trattamento fra situazioni non comparabili si risolve, per contro, in una discriminazione “formale” che non contrasta con il dettato comunitario. Per tutte, si veda Corte Giust., 17 luglio 1963, causa 13/63.

¹⁹⁷ Lo stesso Trattato CE prevede (agli artt. 30, 45, 46 e 55) anche talune tassative ipotesi di deroga del principio di cui all'art. 12, ammettendo ipotesi di restrizione alla libera circolazione delle merci e delle persone, per motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza, tutela della salute ecc.

dall'applicazione di imposizioni superiori a quelle applicate a prodotti nazionali simili (intendendosi per prodotti simili quelli aventi caratteristiche analoghe o rispondenti alle medesime esigenze¹⁹⁸).

L'applicazione di imposte differenti a prodotti non simili configura invece un'ipotesi non ricadente nel divieto di cui all'art. 90 e, perciò, non sanzionabile, se non per violazione del più generico disposto di cui all'art. 95, che vieta qualunque forma di imposizione interna finalizzata a proteggere produzioni nazionali, dove cioè l'elemento discriminatorio è determinato dall'intento protezionistico e modificativo delle condizioni di concorrenza.

Dunque anche i tributi ambientali, a determinate condizioni, sono suscettibili di ricadere nel divieto di cui all'art. 90. L'introduzione di misure fiscali differenziate (agevolative o impositive, in ragione rispettivamente dell'assenza o della presenza di effetti inquinanti), attribuibili a prodotti di diversa provenienza, può essere censurata per contrasto con l'art. 90 del Trattato, se tali misure producono situazioni discriminatorie rispetto a prodotti simili.

E' chiaro però che difficilmente potranno essere considerati simili due prodotti che producano differenti livelli qualitativi e quantitativi di impatto ambientale. Pertanto, il divieto posto dall'art. 90, a ben vedere, non dovrebbe rappresentare una significativa limitazione alla realizzazione di forme corrette di imposizione ambientali, censurabili solo nel caso in cui esse introducano trattamenti differenziati con finalità protezionistiche e lesive della libera circolazione delle merci.

4.3.3 Il divieto di aiuti di Stato

Il principio di "divieto di aiuti di Stato" di cui agli artt. 87-89 del Trattato si inserisce nel quadro delle norme per la realizzazione di "*un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno*", ai sensi dell'art. 3, lett. g) del Trattato.

Fra le regole per la tutela della concorrenza nel mercato europeo, devono essere annoverate, oltre alla norma che vieta gli aiuti di Stato, anche quelle rivolte specificamente alle imprese, che impediscono gli abusi di posizione dominante e le concentrazioni.

¹⁹⁸ In tal senso, Corte Giust., 15 luglio 1982, causa C-216/81.

Il divieto di aiuti di Stato è invece unicamente riferibile allo Stato membro, che non può fornire aiuti che avvantaggino indebitamente talune imprese o talune produzioni rispetto alle rispettive concorrenti.

Il divieto posto dall'art. 87 del Trattato è tuttavia derogabile per sua stessa previsione nei casi di aiuti a carattere sociale concessi a particolari consumatori, aiuti forniti per calamità naturali o eventi eccezionali, quelli finalizzati allo sviluppo di particolari regioni o attività, quelli destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto europeo, a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro o a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio.

Un ruolo primario nella definizione degli aiuti di Stato e nell'individuazione delle violazioni del divieto di cui all'art. 87 è stato svolto, negli anni, dalla Commissione europea, che è l'organo deputato in via esclusiva alla disamina degli aiuti esistenti. Il controllo della Commissione viene esercitato mediante un monitoraggio praticamente permanente o su impulso derivante da specifiche segnalazioni da parte dei soggetti che ritengano di essere stati ingiustamente penalizzati.

Le regole in materia di aiuti di Stato costituiscono un pilastro portante delle politiche comunitarie in materia di tutela della concorrenza e correzione degli effetti distorsivi della stessa, perché consentono il perseguimento di obiettivi di parità di trattamento fra le imprese pubbliche o private e di miglioramento dell'allocazione delle risorse all'interno dell'Unione.

Il rapporto fra tali regole e le problematiche di tutela ambientale, fin dai primi anni '90, è stato oggetto di studio ed approfondimento da parte della Commissione¹⁹⁹.

¹⁹⁹ La Commissione, nel 1994, aveva adottato per la prima volta una disciplina comunitaria degli aiuti di Stato a carattere ambientale, con scadenza al 31 dicembre 1999 e proroga fino al 31 dicembre 2000, che aveva l'obiettivo di determinare in quale misura e a quali condizioni gli aiuti di Stato potessero risultare funzionali alla tutela dell'ambiente ed allo sviluppo sostenibile senza esplicare effetti sproporzionati sulla concorrenza e sulla crescita economica. Altri interventi significativi della Commissione europea sono: la Comunicazione del 1997 su "*Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*" e la Comunicazione

La Commissione riconosce e legittima tre categorie principali di aiuti di Stato: gli aiuti al funzionamento concessi per la gestione dei rifiuti e per il risparmio energetico, ammessi nel caso di norme nazionali più rigorose di quelle comunitarie oppure nel caso in cui la norma nazionale, in assenza di quella comunitaria, sia idonea a provocare una perdita temporanea di competitività a livello internazionale; gli aiuti alle attività di assistenza-consulenza in materia ambientale destinate alle piccole e medie imprese, concessi, per esempio, in esecuzione del regolamento (CE) n. 70/2001; infine, gli aiuti all'investimento, concessi per la realizzazione di fabbricati, impianti e attrezzature destinate ad eliminare o attenuare l'inquinamento e i fattori inquinanti o ad adeguare i metodi di produzione alle esigenze di protezione ambientale.

L'aiuto di Stato può configurarsi anche come sgravio o esenzione fiscale, che costituiscono vere e proprie deroghe temporanee a favore di talune imprese che versino in una situazione di temporanea perdita di competitività internazionale.

Tali misure possono dipendere da una decisione comunitaria o da una decisione nazionale. Nel primo caso, lo Stato membro può generalmente adottare un'aliquota maggiore rispetto a quella minima prevista a livello comunitario e concedere a talune imprese il pagamento dell'aliquota minima, oppure può generalmente adottare l'aliquota minima comunitarie e concedere una vera e propria esenzione alle imprese destinatarie dell'aiuto.

Nel secondo caso, tali tipi di deroghe non sono generalmente ammissibili, in quanto incompatibili con l'art. 87 del Trattato; l'ammissibilità degli aiuti sarà valutata caso per caso, ponendo particolare enfasi nella disamina, alla rigorosa limitazione nel tempo della deroga ed all'effettivo perseguimento di obiettivi di tutela ambientale.²⁰⁰

del 2001 intitolata "*Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente*" che resterà in vigore fino al 31 dicembre 2007.

²⁰⁰ Sulla recente qualificazione come aiuto di Stato da parte della Corte di Giustizia, (sentenza del 17 novembre causa C-169/08) del tributo sardo gravante negli scali turistici sugli aeromobili e sulle unità da diporto, introdotto dalla legge finanziaria della Regione Sardegna per il 2007, si veda R. SUCCIO, *La Consulta e le imposte locali "sarde" tra iniziative del Legislatore locale e punti*

Per concludere, l'art. 87, come l'art. 90 del Trattato contiene un divieto non assoluto, che deve essere ponderato volta per volta in ragione degli obiettivi fondamentali della politica economica europea, tra i quali, occupa una posizione di primo piano quello di sviluppo sostenibile e protezione ambientale.

4.4 La potestà legislativa in materia di fiscalità ambientale nel nuovo Titolo V della Costituzione

Dopo aver stabilito una sostanziale prevalenza delle competenze nazionali rispetto a quelle comunitarie, fermo restando la facoltà di intervento dell'Unione, a titolo di sussidiarietà, tutte le volte che l'azione sia meglio perseguibile con decisioni assunte a livello sovranazionale, bisogna ora focalizzare l'attenzione sull'ordinamento interno, per analizzare correttamente il meccanismo di distribuzione delle competenze in materia, fra i vari livelli di governo previsti dalla nostra carta costituzionale.

Il quadro delineato nella Costituzione italiana, dalla legge di riforma costituzionale n. 3/2001²⁰¹, risulta profondamente innovato rispetto al passato.

E' noto, infatti, che la Costituzione italiana, prima della riforma costituzionale del 2001, non conteneva alcun esplicito riferimento all'ambiente. Nel novellato art. 117 Cost., la materia della tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali viene espressamente attribuita alla potestà legislativa esclusiva dello Stato, mentre alle regioni restano demandate materie come la tutela e la sicurezza del lavoro, la tutela della salute, il governo del territorio e la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali.

Tale particolare ed apparentemente confliggente distribuzione di competenze legislative fra Stato e Regioni in materia ambientale è

fermi della legge delega n. 42/2009 (nota a Corte Cost. n. 216/2010) in Riv. Dir. Trib., n. 10, 2010.

²⁰¹ La revisione costituzionale operata con l. cost. 3/2001 non è il frutto di una scelta contestuale, ma il risultato di un lungo e travagliato processo che, nell'arco di oltre cinquanta anni, ha finito per sovrapporre modelli diversi, ispirati da esperienze ed istanze diverse, che ha delineato un assetto per così dire ibrido, né regionale, né federale. Così, R. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa* (rivista telematica), n. 3/2005.

stato spesso oggetto di sindacato del Giudice delle leggi, che si è quasi sempre espresso in favore di un prevalente interesse alla tutela unitaria ed uniforme, sull'intero territorio nazionale, dell'ambiente, tale da prosciugare la competenza regionale nelle materie "concorrenti"²⁰².

Dunque, il Legislatore costituzionale distingue tra la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali (affidati alla legislazione statale) ed il profilo di valorizzazione dei beni ambientali (affidato alla competenza concorrente regionale).

Tale differenziazione, ma soprattutto l'attribuzione alla riserva statale di una materia (la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema) tradizionalmente affidata ai governi regionali, per l'indiscutibile maggiore capacità di intercettazione dei bisogni ambientali territoriali a livello locale, ha suscitato in dottrina forti perplessità.

Si è osservato infatti²⁰³ che l'esigenza di coinvolgere i governi locali nei processi decisionali primari relativi all'ambiente discenderebbe dal fatto che tali decisioni dispiegano i propri effetti in primo luogo sulle realtà locali interessate.

Inoltre, proprio dal canone di sussidiarietà, di derivazione comunitaria²⁰⁴, discenderebbe il principio in virtù del quale l'esercizio delle responsabilità pubbliche deve incombere di preferenza alle autorità più vicine ai cittadini. Il principio di sussidiarietà risulta poi, a seguito della già citata riforma costituzionale, essere stato costituzionalizzato nell'art. 118, comma 1, secondo cui "*Le funzioni amministrative sono attribuite ai comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.*".

²⁰² Sull'argomento, si veda D. PORENA, in *L'ambiente come materia...*cit.

²⁰³ In tal senso, C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio ...* cit.; S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. finanz. E scienza delle finanze*, LXVII, 4, 2008, I, 552-572.

²⁰⁴ Si veda l'art. 4, comma 3, della Carta europea delle autonomie locali, firmata a Strasburgo il 15 ottobre 1985; ma si veda anche l'art. A, comma 2 del preambolo, che proclama: "*Il presente Trattato segna una nuova tappa nel processo di creazione di un'unione sempre più stretta fra i popoli, in cui le decisioni siano prese il più vicino possibile ai cittadini*".

Alla luce delle considerazioni che precedono, la ricostruzione più adeguata sembra essere quella che attribuisce alla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema una valenza trasversale, che taglia orizzontalmente tutti i livelli di competenza.

Tale interpretazione consente di affermare che la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema rilevano a livello statale e locale, dovendo le competenze esclusive regionali in materie strettamente connesse con l'ambiente (urbanistica, trasporti, viabilità, agricoltura, ecc.), essere esercitate con la consapevolezza dell'importanza accordata a livello statale e sovranazionale alla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema.

Questo approccio è rinvenibile anche nelle sentenze della Corte costituzionale precedenti la legge cost. 3/2001, nelle quali era già emersa la valorizzazione dell'ambiente come un bene costituzionalmente tutelabile, tramite l'attribuzione di competenze trasversali, che ben potevano essere statali, relativamente a questioni ambientali di rilievo nazionale, o locali, in riferimento a problematiche più circoscritte nello spazio²⁰⁵.

Per concludere, sembra che l'art. 117 Cost. riservi allo Stato una competenza legislativa esclusiva su tutto il territorio nazionale, nella previsione di *standards* minimi di tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, ed affidi invece i settori della gestione dell'ambiente, della organizzazione dei servizi ambientali e del governo del territorio alla competenza esclusiva delle Regioni.²⁰⁶

Anche dal punto di vista squisitamente fiscale²⁰⁷, il nuovo assetto delineato con la riforma costituzionale del 2001, attribuisce allo Stato una competenza esclusiva in materia di "Sistema tributario e contabile dello Stato e perequazione delle risorse finanziarie" ed alle regioni una competenza normativa concorrente che comporta prevalentemente un ruolo di "armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", ed una competenza esclusiva residuale in relazione a tributi "propri", cioè relativi ad aree e materie fortemente

²⁰⁵ Corte cost. 26 luglio 2002, n. 407, in *Dir. e giust.*, 2002, p. 40.

²⁰⁶ C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio ... cit.*

²⁰⁷ Si veda G. FALSITTA, *Manuale ...cit.*, parte generale, pp. 52-57.

caratterizzate da una strettissima connotazione territoriale, che non siano già state disciplinate con legge statale.

In generale, si può affermare che, nel ridisegnato art. 117 Cost., legge statale e legge regionale sono pienamente equiparate e costituiscono entrambe, a pieno titolo, modalità di esercizio della funzione legislativa.

Il rovesciamento operato con la riformulazione dell'art. 117 Cost. ha dunque attribuito allo Stato potestà legislativa esclusiva nelle materie espressamente riservate alla legislazione statale ed ha poi conferito, in relazione agli spazi non occupati dal tale riserva, piena potestà legislativa alle regioni.

Infatti, in tema di "autonomia finanziaria", l'attuale art. 119 Cost. dispone, per i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni, autonomia finanziaria di entrata e di spesa, potestà di istituzione di tributi "propri" (in armonia con la Costituzione ed i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario) e la disponibilità di una compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

Si ritiene che l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa debba estrinsecarsi in un potere di reperimento e gestione di tributi propri di cui al punto successivo del menzionato articolo²⁰⁸.

L'individuazione dei tributi propri cui sarebbe demandata, secondo l'assetto delineato dalla riforma costituzionale, la funzione di reperire le entrate con cui esercitare la piena autonomia di gestione e spesa di cui all'art. 119 Cost., è stata decisamente agevolata, negli anni successivi a tale riforma, dall'importante lavoro interpretativo svolto dalla Corte Costituzionale, che, più volte, è stata chiamata a sopperire alla carenza di precisi parametri normativi di riferimento²⁰⁹.

²⁰⁸ G. FALSITTA, *Manuale ... cit.*, pp. 52 ss.

²⁰⁹ Sull'importanza del compito svolto dalla Corte Costituzionale in questi anni, al di là del merito a volte sconosciuto rispetto alle scelte operate dal Giudice delle leggi, vi è in dottrina sostanziale unanimità. Per limitarci ai contributi più recenti, si veda, per esempio, V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 1/2010; A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 1/2010; G. RIVOSACCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza*

La Corte Costituzionale ha dunque il merito di aver tracciato con una certa precisione ed esaustività il quadro dell'effettiva autonomia normativa delle Regioni, a statuto ordinario e speciale, in materia tributaria, derivante dal nuovo assetto costituzionale di tale riparto di competenze.

Per quanto riguarda le Regioni a statuto ordinario, occorre distinguere i "tributi propri" dai "tributi impropri" delineati dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 Cost.

I "tributi impropri", secondo la Corte, sono quelli (come l'Irap o l'imposta di soggiorno) istituiti con legge statale, pur se denominati regionali, riscossi nel territorio dell'ente ed il cui gettito è attribuito all'ente stesso. Tali tributi, secondo la Corte, non sono qualificabili come "tributi propri" ai sensi dell'art. 119 Cost. e, pertanto, non possono essere modificati con legge regionale. Dunque, secondo la Corte, per l'esercizio della potestà normativa tributaria esclusiva delle regioni, non è sufficiente il radicamento del presupposto nel territorio dell'ente o la devoluzione del gettito nelle relative casse; l'istituzione o la modifica dei "tributi impropri" può avvenire con legge regionale, solo entro i confini delineati dai principi di coordinamento della finanza pubblica, stabiliti con apposita legge statale.

E' dunque indispensabile l'intervento del Legislatore nazionale, attraverso l'emanazione di un'apposita legge-quadro che definisca e determini gli spazi ed i margini entro cui le regioni possano esercitare la propria potestà impositiva tributaria.

Diverso il discorso nell'ambito dei cosiddetti "tributi propri", che sono, come chiaramente delineato dalle sentenze n. 37/2004 e 102/2008, quelli aventi presupposti diversi rispetto agli esistenti tributi statali e aventi natura "paracommutativa" e configurazione di "tassa".

Rispetto a tali limitate ipotesi di tributi, le Regioni hanno dunque potere esclusivo di autonomia tributaria, pur in assenza di un'apposita legge quadro statale di coordinamento della finanza pubblica, purché siano rispettati la Costituzione ed i principi

costituzionale e legge delega n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in Riv. Dir. trib., n. 1/2010.

costituzionali ed i “principi dell’ordinamento incorporati nel sistema tributario statale”.

La giurisprudenza costituzionale distingue dunque nettamente i “principi incardinati nel sistema tributario statale” dai “principi di coordinamento della finanza pubblica”, richiedendo solo per i secondi l’emanazione di un’apposita legge statale di coordinamento che li enumeri e codifichi ed attribuendo ai primi funzione primaria di orientamento generale per le regioni nell’esercizio della residuale potestà tributaria esclusiva in materia di tributi propri non derivati.

Le Regioni a statuto ordinario debbono dunque attenersi ai generali principi del sistema tributario statale nell’istituzione o modificazione di “tributi propri” ed agli specifici principi di coordinamento della finanza pubblica statuiti con legge nazionale, nell’emanazione di leggi istitutive o modificative di “tributi derivati”.

Quest’ultima regola (di rispetto ed armonia rispetto ai confini espressamente stabiliti da un’apposita legge statale) vale solo ed unicamente per le Regioni a statuto ordinario.

Le regioni a statuto speciale, infatti, nell’esercizio delle loro potestà normative in materia tributaria, debbono unicamente conformarsi ed agire nel rispetto dei principi generali dell’ordinamento tributario, sul presupposto che le modifiche apportate dalla riforma del titolo V della Costituzione non debbano e non possano contrarre la già riconosciuta autonomia delle Regioni a statuto speciale.

Dall’esame delle vicende processuali già menzionate, in cui la Corte costituzionale ha elaborato i principi suesposti, si evince peraltro che i principi generali incardinati nel sistema tributario sono, a ben vedere, non meno stringenti e vincolanti di quelli che si designano come principi di coordinamento della finanza pubblica.

Dunque, in realtà, la supposta maggiore autonomia delle regioni a statuto speciale si è rivelata “... *apparente ed illusoria, oltre che di difficoltosa gestione e fonte di sprechi*”.²¹⁰

²¹⁰ Così G. FALSITTA, *Manuale .. cit.*, p. 56.

Dunque, anche a seguito della ben nota riforma costituzionale, il sistema di ripartizione di competenze in materia tributaria resta fortemente caratterizzato dalla prelazione accordata alla finanza statale, restando alle regioni ordinarie una competenza esclusiva circoscritta alle materie rientranti nella propria sfera che non siano già state disciplinate con legge statale (con le stringenti limitazioni sopra rilevate) ed alle regioni speciali una competenza astrattamente più ampia ma fortemente limitata dai non meno stringenti principi generali dell'ordinamento tributario.

Perciò, sia nella materia ambientale, sia in quella fiscale, le regioni esercitano una competenza residuale fortemente circoscritta all'area geografica di riferimento.

Ma proprio per questo motivo, tuttavia, è chiaro che la fiscalità regionale si presenterebbe particolarmente adatta (pur con le limitazioni sopra viste) a realizzare un sistema nuovo di fiscalità ambientale.

I tributi regionali sarebbero infatti fortemente idonei ad includere nel proprio presupposto caratteristiche del territorio e del contesto sociale, che tengano conto delle diverse peculiarità e delle specifiche vocazioni delle realtà locali in essi rappresentate (ad esempio agricola, turistica o ambientale).

Proprio perché le tematiche e le istanze ambientali si prestano ad essere fortemente rappresentate negli schemi di fiscalità regionale (perché, sebbene involvano problemi di rilevanza ed interesse nazionale e sovranazionale, trovano poi riscontro concreto ed effettivo prevalentemente a livello locale²¹¹), appare opportuno approfondire il tema della possibile "regionalizzazione" o "localizzazione" della fiscalità ambientale, anche attraverso l'analisi dei più recenti interventi normativi di matrice "federalista" e l'osservazione dei profili di criticità emergenti, e già abbondantemente rilevati dalla dottrina più sensibile all'argomento, e la possibile individuazione delle più corrette, opportune ed auspicabili linee evolutive di tali interventi.

4.5 Autonomia normativa tributaria degli enti locali ed imposizione ambientale; prospettive di federalismo fiscale

²¹¹ R. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali ... cit.*

Il sistema delineato dalla riforma costituzionale operata con legge 3/2001 e dalle varie e oramai numerose interpretazioni fornite dalla Corte costituzionale mostra dunque un assetto orientato verso modelli federalisti, ma fortemente limitato dalla prevalenza e dal forte radicamento nel sistema dei principi generali dell'ordinamento statale e dei principi di coordinamento della finanza pubblica.

Le spinte regionalistiche appaiono dunque circoscritte essenzialmente alle attribuzioni "proprie" non già oggetto di disciplina statale e fortemente correlate ad istanze, bisogni ed esigenze locali.

Dunque, l'attribuzione di specifiche capacità impositive agli enti sub statali trova la propria *ratio* ed il proprio limite nel rapporto funzionale con il servizio pubblico prestato, in una connotazione prevalentemente commutativa.

Il sistema tributario così delineato assume le sembianze di una forma di partecipazione all' "attività pianificatoria di trasformazione del territorio"²¹², per l'esercizio delle funzioni istituzionali.

L'auspicato e tanto ambito decentramento amministrativo ed organizzativo implica infatti un effettivo bisogno di trasferimento delle risorse necessarie all'esercizio delle funzioni trasferite. Tale nesso funzionale fra acquisizione delle risorse ed esercizio di compiti istituzionali esprime contemporaneamente la *ratio* del decentramento ed il suo limite di legittimazione, nel senso che le potestà tributarie degli enti locali risultano legittimamente fondate se e nella misura in cui esse si riferiscano ad aree sulle quali esercitano funzioni loro proprie.

Il disegno di tale "sistema fiscale regionale ecologico" era stato ipotizzato in Italia a partire dagli anni '70, inizialmente con specifico riferimento alla materia urbanistica²¹³, poi con attenzione sempre più crescente verso l'inquinamento e le problematiche ambientali in generale²¹⁴.

²¹² Così R. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali ... cit.*

²¹³ M. MISCALI, *imposizione tributaria e territorio*, Milano 1985, pp. 109 ss.

²¹⁴ G. GERA, *Sull'opportunità di una finanza ecologica regionale*, in *Comm. Trib. Centr.*, 1979, II, 649 ss.

Negli anni '80, il processo si è accentuato e le esigenze di gestione del territorio, armonioso sviluppo delle città ed ambiente salubre hanno assunto un ruolo fondamentale nelle politiche locali e prioritario rispetto all'obiettivo di crescita economico-produttiva. Sono state così ipotizzate nuove forme di imposizione ecocompatibili.

Attualmente, la possibilità di realizzare un sistema fiscale decentrato a connotazione ambientale appare non solo ipotizzabile ma anche auspicabile, alla luce anche delle più recenti iniziative di riforma del sistema tributario italiano in senso federalista.

Il primo e più significativo intervento normativo in tale direzione è certamente la recente legge delega del 5 maggio 2009, n. 42, che reca, fin dalla sua intitolazione, l'obiettivo di dare concreta attuazione all'art. 119 Cost.

La legge 42 prevede per le regioni e gli enti locali il graduale passaggio dall'attuale sistema di finanza derivata ad un'effettiva autonomia di entrata e di spesa e la graduale sostituzione, per tutti i livelli di governo, del criterio della spesa storica con il criterio del costo *standard*, per garantire la massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico da parte degli elettori (art. 1).

Al fine di realizzare gli obiettivi di cui sopra, la menzionata legge n. 42 reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e l'istituzione ed il funzionamento di un corretto meccanismo di perequazione.

L'art. 2, secondo comma, indica, fra i principi e criteri direttivi, l'autonomia di entrata e di spesa e la maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo (lett. a), la razionalità e la coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso (lett. c), attribuzione di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane ed alle regioni, in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto del principio di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'art. 118 Cost. (lett. e).

Parallelamente, per tutti i livelli istituzionali, l'attuale criterio di finanziamento della spesa storica, particolarmente idoneo a

generare sprechi ed inefficienze, dovrà essere sostituito dal criterio del finanziamento dei costi *standard*, cioè dei costi corrispondenti in media ad una buona amministrazione (lett. f)²¹⁵.

E' altresì prevista la salvaguardia dell'obbiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario ed il rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle pubbliche spese (lett. l).

Alla lett. o) è posta l'esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale. E' inoltre prevista la tendenziale correlazione fra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza fra responsabilità finanziaria e amministrativa ed il simultaneo rispetto del principio di contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri (lett. p).

Viene ribadito (rispetto a quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 cost. ed alle interpretazioni della Corte costituzionale) che la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, istituire nuovi tributi regionali e locali e determinare variazioni di aliquote o agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possano applicare nell'esercizio della propria autonomia nell'ambito dei tributi propri.

Quelli sopra elencati corrispondono sostanzialmente ai tanto attesi principi di coordinamento della finanza pubblica, la cui emanazione, come visto sopra, è stata considerata dalla Corte costituzionale imprescindibile per l'esercizio della potestà tributaria regionale nell'ambito dei cosiddetti tributi impropri.

Attualmente, a seguito dell'emanazione della legge delega n. 42, in materia di tributi propri derivati, le Regioni possono dunque modificare le aliquote o introdurre detrazioni esenzioni e deduzioni nei limiti espressamente fissati dalla legislazione statale

²¹⁵ A questo proposito, nella relazione illustrativa al disegno di legge delega si chiariva che *“in questo quadro si sviluppa l'importante disegno di perequazione che traduce l'inderogabile principio costituzionale di solidarietà coniugandolo con l'altrettanto significativo principio costituzionale di buona amministrazione”*.

e nel rispetto della normativa comunitaria. Lo stesso dicasi in tema di addizionali su basi imponibili di tributi erariali (art. 7, punto 1, lett. c).

A questo proposito, si è osservata²¹⁶ la sostanziale carenza di innovatività, in tema di competenze sui tributi propri derivati, della legge delega rispetto al sistema *ante* riforma delineato dalle già menzionate sentenze della Corte costituzionale e la difformità della stessa legge n. 42 rispetto alle premesse palesate nel corso dei lavori preparatori alla riforma. Infatti, mentre nel disegno di legge delega, si prevedeva che “per una parte dei tributi propri derivati, le regioni possono con propria legge modificare le aliquote nei limiti massimi di incremento stabiliti dalla legislazione statale”, l’attuale formulazione della norma assoggetta ad una ben più stringente limitazione (il rispetto dei limiti fissati dalla legge statale) i tributi propri derivati. Si è rilevato che la scelta operata con la legge delega n. 42 ha sostanzialmente “cristallizzato” la soluzione individuata dalla Corte costituzionale fin dal 2003, impedendo di fatto qualsiasi potere di intervento delle regioni sui tributi propri derivati al di fuori degli spazi consentiti dalla legge statale e vanificando, di fatto, la spinta più marcatamente autonomistica mostrata nei lavori preparatori.

A temperare la scelta legislativa certamente non marcatamente autonomistica vi sarebbe il potere delle regioni, peraltro già pacificamente attribuito dall’art. 117 Cost., di istituire tributi propri aventi ad oggetto presupposti non “occupati” dal Legislatore statale, nel rispetto dei principi fondamentali espressi nella Costituzione e incardinati nel sistema dell’ordinamento tributario nazionale. Sotto questo profilo, va rilevato che la legge delega ha mitigato la rigidità manifestata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 37/2004, in cui si era sostanzialmente teorizzato che il legislatore dovesse necessariamente intervenire per fissare i principi e le grandi linee dell’intero sistema tributario per delimitare gli spazi di intervento regionale anche in materia di tributi propri non derivati²¹⁷.

²¹⁶ A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie ... cit.*

²¹⁷ Tale orientamento era stato peraltro sostenuto da buona parte della dottrina: A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. Giur. Agg.*, Roma,

La legge delega sostanzialmente ripropone le conclusioni cui era giunta la Corte costituzionale con la sentenza n. 102/2008, riconoscendo alle regioni la potestà di istituire tributi aventi ad oggetto presupposti diversi da quelli dei tributi statali, nel rispetto dei generali principi costituzionali e dell'ordinamento tributario, con la limitazione, però, di dover necessariamente strutturare tali tributi come entrate commutative o di scopo.

Tale ulteriore limitazione si evince infatti dal disposto di cui all'art. 2, comma 2, lett. p) della legge delega, secondo cui i tributi regionali e locali dovrebbero ispirarsi a logiche di "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa"²¹⁸.

Dunque, il sistema delineato dalla legge delega n. 42 è piuttosto prudente nell'individuazione degli spazi da assegnare ai tributi delle regioni, soprattutto di quelle a statuto ordinario, alle quali spetta unicamente la facoltà di statuire agevolazioni ed esenzioni, detrazioni e deduzioni, in materia di tributi propri derivati, nei limiti tassativamente posti dalla legge statale e la facoltà di istituire tributi propri aventi ad oggetto presupposti non disciplinati con legge statale e caratterizzati dalla tendenziale corrispondenza fra prelievo e beneficio arrecato, quindi strutturati secondo lo schema tipico della tassa o del tributo di scopo.

Sono dunque possibili agevolazioni ed incentivi fiscali collegati alla tutela dell'ambiente e/o paesaggio, sia su tributi "propri" a vocazione ambientale istituiti con legge regionale, sia su tributi "derivati", entro i limiti posti per questi ultimi dalla legge statale.

2003, 3; G. FRANSONI, *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del titolo V della Costituzione*, in *Boll. Trib.*, 2002, pp. 327-328.

²¹⁸ Si è osservato in dottrina che tale scelta del Legislatore sarebbe una diretta conseguenza della normativizzazione dell'astrattissimo principio di contenenza, che, imponendo il necessario radicamento dei presupposti dei tributi regionali propri non derivati alle materie di esclusiva competenza di cui all'art. 117 Cost., implicherebbe unicamente la possibilità di introdurre prelievi di scopo o contro-prestazione. Di questo avviso, L. LOVECCHIO, *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in *Comuni d'Italia*, 2009, 2.

In tema di enti locali, la legge delega prevede che, nei decreti legislativi che il Governo dovrà adottare, entro ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della stessa²¹⁹, deve essere disciplinata la ripartizione dei fondi perequativi per gli enti locali, che saranno alimentati da un fondo statale con indicazione separata degli stanziamenti per tipologia di enti²²⁰.

In particolare, la legislazione di attuazione dovrebbe introdurre un sistema di perequazione che compensi (con deviazioni della spesa *standard*) le differenze territoriali e le specificità dei luoghi.

E' prevista infatti per le regioni la possibilità di rimodulare i parametri per il riparto delle risorse assegnate dallo Stato, a titolo di fondo perequativo, ai comuni ed alle province inclusi nel territorio regionale .

Dunque, se ricorrono le condizioni stabilite dalla legge delega, dovrebbe essere possibile attribuire alle differenze territoriali un peso maggiore di quello in precedenza stabilito dalla valutazione statale.

Il federalismo così congegnato introduce dunque l'elemento della flessibilità, che consente alle regioni di integrare le azioni statali, modulando il proprio intervento territoriale in base alle effettive esigenze ambientali locali.

²¹⁹ Poi adottati mediante emanazione del D. Lgs. 28 maggio 2010, n. 85, in materia di "Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio", D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 contenente "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale" e D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 contenente "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* nel settore sanitario".

²²⁰ La ripartizione, relativa ai compiti svolti, deve avvenire in base a 1) un indicatore di fabbisogno finanziario calcolato come differenza fra il valore standardizzato della spesa corrente al netto degli interessi ed il valore standardizzato del gettito dei tributi ed entrate proprie a carattere generale; 2) indicatori di fabbisogno di infrastrutture, in coerenza con la programmazione regionale di settore, per il finanziamento della spesa in conto capitale. Inoltre, la spesa corrente standardizzata è computata sulla base di una quota uniforme per abitante, corretta per tenere conto della diversità della spesa in relazione all'ampiezza demografica, alle caratteristiche territoriali, con particolare attenzione rivolta alla presenza di zone montane.

Infine, i decreti legislativi debbono prevedere per i comuni, le province e le città metropolitane, sprovvisti di potestà legislative, tributi propri di scopo, istituibili con legge statale o regionale, per la realizzazione di opere pubbliche di particolare interesse locale o per la compensazione dei costi connessi ai flussi turistici ed alla mobilità urbana.

Una primissima applicazione di tale tipo di tributo di scopo è rappresentata dall'imposta di soggiorno²²¹ di cui all'art. 4 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che ha previsto la possibilità per i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni, nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, di istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno.

Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.²²²

²²¹ Che aveva già trovato un'interessante anticipazione nella legge della regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2, istitutiva, fra le altre, dell'imposta o tassa di soggiorno, successivamente abolita dalla Giunta regionale di nuova insediazione, che aveva previsto nei territori sardi l'applicazione di un'imposta comunale destinata *“ad interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione della risorsa ambientale”*.

L'imposta colpiva solo i soggetti non residenti nel territorio sardo, prestandosi ad aspre critiche e sollevando seri dubbi di illegittimità, per contrasto con il principio di cui all'art. 3 Cost., definitivamente fugati dalla Corte Costituzionale, che, con sentenza 15 aprile 2008, n. 102²²¹, ne aveva sancito la legittimità osservando che i non residenti *“proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici regionali e locali, sia del patrimonio culturale ed ambientale sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi ed alla tutela dei secondi a mezzo dei tributi”*.

²²² In realtà, ancora prima dei già menzionati decreti attuativi della riforma federalista, i comuni potevano già, in virtù dell'art. 1, commi 145-151, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, istituire con proprio regolamento imposte di

L'imposta di soggiorno sopra descritta, così come la maggior parte dei tributi locali realizzabili con la riforma, appare più propriamente inquadrabile nella categoria dei cosiddetti tributi ambientali in senso funzionale.

Sarebbe dunque preferibile (anche se la particolare configurazione del sistema di federalismo fiscale delineata dai recenti interventi normativi non sembra favorirlo), un processo di accrescimento dell'effettivo esercizio da parte delle regioni del potere primario di imposizione loro già attribuito, anche nell'area della fiscalità ambientale in senso proprio, che assuma, in diretta applicazione dell'art. 117 Cost., alcuni eventi dannosi che si producono nel loro territorio quali elementi materiali dei presupposti dei tributi regionali e locali propri.

Ciò sarebbe possibile a patto che il presupposto prescelto non duplichi quello dei tributi erariali e la sua previsione risponda a criteri di adeguatezza, proporzionalità e coerenza; siano rispettati i principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato in materia; sussista comunque un'effettiva connessione di tali tributi con il territorio e con l'interesse regionale e locale.

E' chiaro però che quando l'imposizione ambientale ha ad oggetto fenomeni di carattere "globale", dagli effetti non circoscrivibili nel tempo e nello spazio (come le emissioni inquinanti dei prodotti energetici), è preferibile che l'intervento sia "riservato" in via esclusiva allo Stato, anche con la finalità di tenere alto il relativo prezzo sul territorio nazionale e scoraggiarne la domanda e la produzione.

Per concludere, in generale, si può affermare che la potestà legislativa statale debba preferibilmente esercitarsi in tutti i casi in cui lo Stato intenda riservarsi l'individuazione del presupposto dell'imposizione e di tutti gli elementi essenziali della fattispecie tributaria o voglia stabilire la devoluzione del gettito a quelle regioni in cui risulta allocata la fonte inquinante (eventualmente

scopo per il perseguimento di alcune finalità tipizzate, fra le quali, particolare interesse rivestono le opere di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi, le opere di risistemazione dei parchi e giardini e di conservazione di beni artistici o architettonici.

attribuendo loro la potestà di istituire il tributo e determinare le aliquote o le agevolazioni, sempre che le regioni non abbiano già istituito, con propria legge, un tributo avente lo stesso presupposto).

La legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale e gli interventi attuativi successivi sembrano dunque aver avviato questo processo di alternatività fra competenze statali e regionali nell'istituzione di tributi ambientali propri derivati, o in senso formale, nel rispetto reciproco delle rispettive sfere di attribuzione, individuate secondo criteri di continenza e dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica²²³, anche se il cammino verso un effettivo riconoscimento della potestà tributaria degli enti *sub* statali appare ancora lungo e tortuoso e richiede certamente una dose di coraggio che, evidentemente, è finora mancata nell'elaborazione dello schema di riforma federalista, lasciando spazio alla cautela ed alla prudenza.

²²³ Così F. GALLO, *Profili critici ...cit.*

5. Alcuni esempi di tributi con caratteristiche ambientali

5.1 La tariffa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è stata istituita con legge del 20 marzo 1941, n. 366, mediante la quale il legislatore ha operato una profonda modificazione della disciplina in materia di ritiro e trasporto dei rifiuti domestici contenuta nel T.U.F.L. (R.D. del 14 settembre 1931, n. 1175).

Il tributo in parola è stato dapprima oggetto di una sostanziale revisione ad opera del D.P.R. del 10 settembre 1982, n. 915, per poi essere integralmente ridisciplinato dal D. Lgs. del 15 novembre 1993, n. 507, attraverso il quale, il Legislatore, pur mantenendo pressoché inalterato l'impianto generale, ne ha ridefinito alcuni caratteri, accentuando (con la previsione di una più marcata relazione fra il prelievo e la prestazione erogata dall'ente gestore) quegli assetti tendenzialmente commutativi che già si erano intravisti nella previgente disciplina.

In particolare, con il D. Lgs. 507, si è cercato di temperare la rigidità del sistema di tassazione fondato su indici presuntivi di fruibilità, dando rilievo ad una serie di situazioni particolari in cui la tassa non è dovuta (per esempio, per obiettiva inutilizzabilità dei luoghi) o lo è soltanto in misura ridotta (nel caso, per esempio, che il servizio non venga prestato), ed inserendo un criterio alternativo di commisurazione del tributo, da effettuarsi secondo più rigorosi parametri e nel rispetto di particolari condizioni e limiti dimensionali²²⁴.

Tuttavia, l'obiettivo di una tassazione maggiormente legata ad indici espressivi della produttività effettiva dei rifiuti è stato raggiunto solo in parte, visto che i criteri di ripartizione del costo del servizio fra i singoli utenti non sono stati riferiti al concreto utilizzo del servizio da parte di ciascuno (data la difficoltà pratica che ciò avrebbe comportato), bensì alla sua fruizione potenziale, desunta da indici presuntivi, quali l'occupazione e la detenzione di

²²⁴ Il primo comma dell'art. 1 del D. Lgs 507/93 ha previsto per i comuni aventi popolazione inferiore a 35.000 abitanti, la possibilità di determinare le tariffe in base alla qualità e quantità effettivamente prodotta dei rifiuti solidi urbani ed al costo dello smaltimento.

locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, considerati per la quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti che in essi possono essere prodotti.

Al D. Lgs 507/1993 hanno fatto seguito numerosi altri provvedimenti, fra cui si segnala, per importanza e portata innovativa (soprattutto perché emanato in attuazione di principi e direttive comunitarie in materia ambientale, improntate ai valori della salvaguardia ambientale, da attuarsi mediante la minimizzazione della produzione di rifiuti ed il recupero o riciclo di quelli che si prestano ad essere reimmessi nel ciclo di riutilizzo), il D. Lgs. del 05/02/1997, n. 22 (cosiddetto decreto Ronchi).

Il decreto Ronchi, emanato in attuazione delle Direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e rifiuti di imballaggio, contiene alcune norme assolutamente innovative, che configurano l'attività di gestione dei rifiuti come un articolato processo di trattamento e valorizzazione degli stessi, finalizzato a prevenirne e limitarne l'impatto e ad incentivarne il recupero mediante il riutilizzo, il riciclaggio e la produzione di energia, e nel quale, lo smaltimento è percepito come una mera fase residuale e conclusiva dell'intera attività di gestione²²⁵.

Con l'emanazione del decreto Ronchi è stata inoltre modificata la denominazione del prelievo in questione da "tassa" a "tariffa" ed è stato innovato il meccanismo di determinazione della stessa, mediante la previsione della integrale copertura dei costi connessi al servizio di gestione dei rifiuti e la commisurazione della tariffa alle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dagli utenti ed ai costi realmente connessi con l'espletamento del servizio.

Il D. Lgs. 22/1997 è stato poi abrogato dall'art. 264, comma 1, lettera i), del D. Lgs. del 3 aprile 2006, n. 152 (c.d. codice dell'ambiente), che ne ha sostanzialmente lasciato inalterata la struttura ed il meccanismo di funzionamento, ed ha previsto

²²⁵ Ai commi 10 e seguenti dell'art 49 del decreto Ronchi, è stata prevista la possibilità di meccanismi agevolativi a chi metta a punto un sistema di differenziazione dei rifiuti o sia in grado di dimostrare di averne avviato al recupero, anche mediante apposita certificazione rilasciata dal soggetto preposto al recupero, una certa quantità.

(all'art. 238) che, fino all'emanazione dei provvedimenti attuativi, avrebbero continuato ad applicarsi le norme contenute nel decreto Ronchi.

Tuttavia, le grandi difficoltà connesse con l'applicazione della "nuova" metodologia di determinazione della tariffa ed in particolare con il presupposto di effettiva quantificazione dei rifiuti conferiti, di fatto, non hanno mai consentito di rendere operativa ed efficace la nuova disciplina, la cui applicazione è sempre stata oggetto di continue proroghe.²²⁶

Pertanto, ad oggi, il prelievo per il servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani viene realizzato secondo lo schema della "vecchia" Tarsu, con un assetto marcatamente pubblicistico/tributario, nel quale il presupposto non è costituito dal quantitativo effettivo di rifiuti conferiti ma dall'occupazione di aree potenzialmente idonee alla produzione degli stessi, attraverso l'utilizzo di indicatori presuntivi di produttività dei rifiuti.

Va rilevato che, dopo una lunga diatriba dottrinale e giurisprudenziale sulla natura giuridica del prelievo scaturente dalla novellata disciplina di cui ai D. Lgs n. 22/1997 e 152/2006, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 238 del 16 luglio 2009, ne ha sancito la natura tributaria, per la presenza, nella relativa

²²⁶ Lo stesso decreto Ronchi, nel prevedere l'istituzione della Tia, aveva fissato la data di entrata in vigore della relativa disciplina al 31 dicembre 1998. Le ulteriori disposizioni di proroga sono state previste in tutte le successive leggi finanziarie (ad esempio, comma 116 dell'art. 4 della l. n. 350 del 24 dicembre 2003, legge finanziaria 2004, comma 523 dell'art. 1 della l. 311 del 2004, legge finanziaria 2005, comma 134 dell'art. 1 della legge 266 del 23 dicembre 2005, legge finanziaria 2006).

Un'altra proroga era stata disposta con decreto legge n. 208 del 30 dicembre 2008 ("misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell'ambiente"), che, all'art. 5, commi da 1 a 2-*quinquies*, aveva previsto un'ulteriore rinvio del passaggio dalla Tarsu alla Tia, fino al 30 giugno 2009, data a partire dalla quale, i comuni avrebbero potuto cominciare ad applicare la normativa Tia, pur in assenza del regolamento attuativo della tariffa rifiuti previsto dall'art. 238 del D. Lgs 152/2006.

Da ultimo, si segnala che il decreto legge n. 78 del 1° luglio 2009, recante "disposizioni anti crisi, nonché proroghe dei termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali", con l'art.23, comma 21, ha modificato il suddetto art. 5 del d.l. n. 208 del 30 dicembre 2008, sostituendo le parole "30 giugno 2009" con le seguenti "30 giugno 2010".

disciplina, di numerosi profili che farebbero dubitare fortemente dell'acquisita natura giuridica di corrispettivo privatistico.²²⁷

Orbene, analizzando la tariffa di igiene ambientale sotto la prospettiva della indiscutibile rilevanza del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani, nell'ambito delle politiche ambientali, non si può escludere una qualche relazione con il principio "chi inquina paga" e una possibile configurabilità del prelievo studiato come un tributo con caratteristiche ambientali.

Si è già rilevato che un prelievo per potersi qualificare come "tributo ambientale" deve avere funzione preventiva di un danno ambientale ragionevolmente certo ma reversibile (Commissione Europea, Comunicazione CE 97/C); tale principio consente di differenziare i tributi ambientali in senso proprio da diversi strumenti di politica ambientale aventi struttura tariffaria o finalità sanzionatoria: la mera precauzione rispetto ad un pericolo di danno solo eventuale viene affidata a prelievi tariffari, mentre il

²²⁷ In primo luogo, la tariffa si configura come una prestazione patrimoniale imposta, interamente regolata dalla legge, che prescinde da qualsiasi accordo negoziale fra le parti, a fronte di un servizio reso dai comuni in regime di privativa.

Inoltre, lo schema applicativo della Tia non realizza un meccanismo di sinallagmaticità perfetta: il *quantum* dovuto viene comunque calcolato con strumenti presuntivi e forfettari (l'art. 5 del D. lgs. 22/1997 ha attribuito al Ministero dell'ambiente l'elaborazione di un "metodo normalizzato" per la determinazione delle tariffe base); inoltre, il prelievo riscosso copre anche i costi connessi con il servizio di gestione dei rifiuti giacenti sulle strade ed aree soggette ad uso pubblico, che è un servizio essenziale indistintamente riferibile alla collettività, fruibile dalla generalità dei consociati e che, pertanto, secondo la tradizionale distinzione in servizi divisibili ed indivisibili, dovrebbe trovare finanziamento nella fiscalità generale e, dunque, in entrate tributarie non commutative.

Infine, non può trascurarsi il fatto che, in tema di riscossione della tariffa, anche il D. Lgs. n. 22/97, esattamente come la normativa previgente, fa esplicito riferimento agli istituti della riscossione tributaria (il comma 15 dell'art. 49 già citato, richiama espressamente le norme di cui al D.P.R. 602/1973, in tema di procedura mediante ruolo); tale schema è certamente sintomatico della presenza di quel carattere di coattività del rapporto fra ente erogatore e soggetto fruitore del servizio, tipico di un assetto pubblicistico-tributario, in cui l'autoritatività è funzionale alla realizzazione del dovere di concorrere alla spesa pubblica insito nella partecipazione alla comunità.

deterioramento ambientale assoluto ed irreversibile viene colpito con sanzioni.

Invece, la cura o la prevenzione di un danno ambientale certo e scientificamente misurabile, ancorché non assoluto, viene attribuita al tributo ambientale avente come presupposto l'unità fisica di determinazione dello stesso danno. Il tributo ambientale deve infatti essere caratterizzato da *“un presupposto che abbia manifestati effetti negativi sull'ambiente”*.

Da tale principio (come ampiamente argomentato sopra), deriva la distinzione concettuale fra tributi ambientali in senso stretto (caratterizzati da una relazione causale diretta con il danno, misurabile con l'unità fisica che assurge a presupposto del prelievo) e tributi con funzione ambientale (caratterizzati dalla finalità di perseguire obiettivi di tutela ambientale, solo per via mediata e indiretta).

In base a tale distinzione, la tariffa di igiene ambientale sembrerebbe presentare i caratteri propri di un tributo con funzione ambientale piuttosto che quelli tipici di un tributo ambientale in senso stretto, per la già rilevata assenza di una relazione causale certa fra il suo presupposto (possesso o detenzione di un'abitazione, composizione del nucleo familiare ecc.) e l'entità del danno ambientale prodotto con i rifiuti.

Infatti, si è già rilevato che non vi è alcuna dimostrabile relazione diretta fra presupposto della Tia e servizio reso dall'ente gestore e, parallelamente, non vi è alcun nesso causale certo fra l'unità fisica/presupposto (mq. dell'abitazione, numero degli occupanti ecc.) ed il danno ambientale (deterioramento ecologico prodotto dai rifiuti). Tale nesso è solo presunto e, dunque, privo di quella relazione scientifico-matematica che consente di misurare il beneficio ricevuto, sulla base di oggettive risultanze tecnico-scientifiche, come richiesto dalla Comunicazione della Commissione europea CE 97/C²²⁸.

²²⁸ Secondo la quale *“Una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile (la parola “imponibile” potrebbe essere sostituita dalla più tecnica parola di uso comune nel linguaggio giuridico italiano “presupposto”) è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato”*

La tariffa studiata, dunque, potrebbe assumere maggiormente le sembianze di un tributo con mera funzione ambientale, in considerazione del fatto che le somme riscosse hanno comunque una destinazione vincolata alla copertura dei costi (strutturali e congiunturali) relativi al servizio.

Questa particolare connotazione non sembra tuttavia pregiudicare la qualificazione del prelievo studiato come tributo ambientale²²⁹, giacché sotto il profilo dell'efficacia, anche i tributi con mera funzione ambientale, perseguono importanti obiettivi redistributivi, mediante meccanismi traslativi di tassazione ed effetti disincentivanti rispetto ad attività a forte impatto ambientale.

Inoltre, già nella normativa di recepimento delle prime direttive comunitarie in materia di rifiuti solidi urbani, sfociata poi nell'emanazione del D.Lgs. 507/1993, istitutivo della Tarsu, si ritrovavano chiari riferimenti al principio "chi inquina paga"; i criteri di determinazione della Tarsu, sebbene forfettari, risultavano in armonia con il principio comunitario, se ed in quanto rispondenti ad esigenze di razionalità e semplificazione del prelievo.

Dunque, è possibile che, fra le motivazioni giustificative del tanto auspicato passaggio dalla Tarsu alla Tia vi sia proprio stata la sentita inadeguatezza e rigidità del sistema di determinazione della Tarsu rispetto al principio "chi inquina paga" e la scarsa significatività della superficie dei locali per l'individuazione di un'equa e corretta commisurazione del concorso alla copertura dei costi del servizio.

I tratti innovativi della Tia rispetto alla Tarsu (rilevanza della quantità dei rifiuti effettivamente conferiti), sebbene siano rimasti poi sulla carta, vista la oramai assodata difficoltà di dare concreta attuazione ai "nuovi" criteri, hanno in definitiva reso ancor più

²²⁹ Una recente conferma di tale interpretazione ci è stata fornita dalla sentenza del 16 luglio 2009 della Corte di Giustizia UE, Causa C-254/08, che ha affermato la compatibilità della normativa Tarsu ed in particolare l'utilizzazione di metodi normalizzati (dunque forfettari e non effettivi) per la determinazione delle tariffe e della loro riferibilità soggettiva, con il principio comunitario "chi inquina paga".

aderente il prelievo per il servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani al principio “chi inquina paga”.

Per concludere, al di là della peculiare denominazione²³⁰ (come tariffa appunto), ad avviso della scrivente, appare indubbio che la Tia possa tranquillamente essere qualificata come un tributo ambientale, considerata la evidente funzione di prevenire un danno ambientale che non può essere in alcun modo considerato meramente eventuale, essendo evidenti e tangibili gli effetti dannosi della produzione di rifiuti e di una relativa gestione inefficiente ed inconsapevole.

5.2. Il contributo idrico integrato

La disciplina del “contributo idrico integrato” (prima “canone di depurazione e scarico delle acque”), nel corso degli ultimi decenni, ha subito numerosi e continui “ritocchi”, la cui frammentarietà ed asistematicità ha contribuito non poco a creare dubbi interpretativi sulla sua natura giuridica.

Esso nacque²³¹ con la legge n. 319 del 1976 (cosiddetta legge Merli)²³². Nella prima formulazione della sua regolamentazione, risultava dovuto agli enti gestori del servizio di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto e si componeva di due parti: una imputata al servizio di fognatura e

²³⁰ D'AYALA VALVA, in “Nuove “tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria in “Giur. Merito”, 2004, pag. 1268 (nota a Comm. Trib. Provinciale di Caserta 16 febbraio 2004, n. 53), osserva che la tariffa è solo un metodo di quantificazione di un prelievo che può avere natura tributaria o corrispettiva.

²³¹ F. PICCIAREDDA, in *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente ... cit.*, pp. 155-156, osserva che un'ascendenza storica del prelievo in esame può essere ravvisata nel contributo di fognatura, istituito per la prima volta dall'art. 11 della legge 12 luglio 1896, n. 303, per il comune di Torino, con la finalità di ottenere mezzi finanziari eccezionali per la realizzazione di impianti fognari, poi sostituito, ai sensi dell'art. 247 del T.U.F.L. n. 1175/1931, dal contributo per la manutenzione delle opere di fognatura di nuova e di vecchia costruzione.

²³² Per un esame critico si veda E. RIGHI, *Lineamenti e profili di costituzionalità del canone o diritto comunale di cui all'art. 16 della l. 10 maggio 1976, n. 319*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 1630 ss. Si veda anche M. LOVISETTI, *La disciplina del canone di fognatura e depurazione*, in *Fin. Loc.*, 1992, p. 609.

l'altra al servizio di depurazione. I soggetti passivi erano i fruitori dei servizi di cui sopra, che venivano individuati negli utenti della pubblica fognatura²³³. La legge poi distingueva fra utenti di scarichi provenienti da insediamenti industriali ed utenti di scarichi provenienti da insediamenti civili, differenziando le relative tariffe e modalità di determinazione²³⁴. Il canone per le acque provenienti da insediamenti civili era dovuto anche nel caso in cui l'impianto funzionante di depurazione centralizzato non provvedesse alla depurazione di tutte le acque provenienti dalle abitazioni.

Il quadro normativo in tema di canoni per lo scarico e la depurazione delle acque è stato profondamente innovato dalla legge (cosiddetta Galli) del 5 gennaio 1994, n. 36, che ha introdotto il concetto di “servizio idrico integrato”, costituito dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione, distribuzione di acqua ad usi civili, fognatura e depurazione delle acque reflue. La “nuova” tariffa veniva così definita “corrispettivo” per il servizio idrico integrato. La parte di tariffa relativa al servizio di fognatura e depurazione risultava dovuta anche qualora il comune fosse sprovvisto di impianti in tal senso funzionanti, nel qual caso, i proventi realizzati mediante la suddetta tariffa confluivano in un fondo appositamente vincolato e finalizzato alla realizzazione degli impianti centralizzati di depurazione.²³⁵

Nonostante la modificata denominazione (da “canone” a “corrispettivo”) del prelievo (che evocava concetti privatistici, richiamando assetti tipicamente negoziali dei rapporti) e

²³³ Il canone dovuto dagli utenti veniva calcolato moltiplicando la tariffa unitaria (lire venti per mc.) per i metri cubi di acqua scaricata, il cui volume veniva presuntivamente determinato pari all'ottanta per cento del volume dell'acqua prelevata, ai sensi del 4° comma dell'art. 17, l. 319/76.

²³⁴ In particolare, l'art. 16, ultimo comma, stabiliva che la tariffa di depurazione per gli scarichi provenienti da insediamenti produttivi, fosse determinata anche in base alla qualità (non solo alla quantità) delle acque scaricate. Inoltre, l'art 17 *bis*, imponeva, per le stesse tariffe “industriali”, una speciale procedura di determinazione, ad opera delle regioni, le quali, in base alla formula tipo predisposta dal CIPE, entro il 30 giugno di ogni anno, dovevano elaborare le singole tariffe per le diverse categorie di utenti, con indicazione dei minimi e massimi vincolanti per gli enti gestori.

²³⁵ C. VERRIGNI, *La rilevanza...cit.*

nonostante l'unificazione della quota dovuta per lo scarico e la depurazione delle acque con la quota dovuta per il consumo, le norme introdotte con la legge Galli non hanno modificato sostanzialmente la disciplina del canone²³⁶, che ha continuato a lungo, fino al 3 ottobre 2000, ad essere considerato un tributo locale.

E' solo con l'emanazione dell'art. 24 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 258 (efficace dal 3 ottobre 2000, appunto), che è stata disposta la trasformazione del “corrispettivo dei servizi di depurazione e fognatura” in “quota di tariffa” e sono state abrogate alcune disposizioni che prevedevano un esborso comunemente ritenuto di natura tributaria²³⁷. Tuttavia, detta trasformazione è avvenuta, per espressa disposizione legislativa, mantenendo il rinvio agli articoli 13 e seguenti della legge Galli recanti la disciplina previgente, lasciando così sostanzialmente inalterata la regolamentazione²³⁸.

Da ultimo, il recente art. 3-*bis*, comma 1, lett. b) della l. 248/2005, di conversione del d.l. 203/2005, ha sancito espressamente la giurisdizione tributaria in ordine alle controversie relative alla debenza del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue. Trattandosi però di un intervento legislativo che non ha inciso sugli aspetti sostanziali della disciplina del canone (limitandosi a modificare l'art. 2 del D. Lgs 546/92, in tema di, giurisdizione tributaria), si ritiene che esso non possa fornire in realtà alcuna utile indicazione circa la corretta qualificazione giuridica del prelievo in oggetto.

Il panorama giurisprudenziale in materia ha evidentemente risentito delle continue modifiche della disciplina in tema di depurazione e scarico delle acque reflue.

²³⁶ Anche la legge Merli aveva previsto che la determinazione del canone per lo scarico e la depurazione fosse in stretta relazione con il consumo dell'acqua effettuata dagli utenti.

²³⁷ Sul punto, A. RICCIONI, *Il canone di depurazione di raccolta e depurazione delle acque reflue: il confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 24 del 14 giugno 2004, p.3698.

²³⁸ Sull'argomento, si veda anche V. MASTROIACOVO, *Il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue*, in *Il Processo tributario*, a cura di DELLA VALLE, FICARI, MARINI, Padova 2008, pp. 28-29.

Nel vigore della vecchia disciplina di cui alla legge 319/1976, ma anche dopo l'introduzione della "legge Galli", la giurisprudenza prevalente era solita attribuire natura tributaria al corrispettivo per il servizio di depurazione e fognatura²³⁹. A seguito dell'emanazione dell'art. 24 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 258, però, i giudici (soprattutto di legittimità) hanno mutato orientamento²⁴⁰, osservando che, dopo il 3 ottobre 2000, le somme dovute per il servizio di depurazione e fognatura, essendo incorporate nel corrispettivo per le acque potabili, ne seguivano inesorabilmente la sorte, e rientravano incontestabilmente nella giurisdizione del giudice ordinario.

Tuttavia, nonostante l'intervenuta modificazione del "corrispettivo" in "quota" di tariffa per il servizio idrico integrato, non sono mancati casi²⁴¹ in cui, il giudice ha ritenuto opportuno, per evitare le difficoltà ed incongruenze che sarebbero derivate dalla forzatura delle due "voci" davanti ad un'unica giurisdizione, scomporre la suddetta tariffa nelle sue due componenti principali e mantenere la spartizione della materia fra la giurisdizione ordinaria, per la quota destinata a remunerare il servizio di captazione e distribuzione dell'acqua e la giurisdizione tributaria, per la quota relativa ai servizi di fognatura e depurazione.

Da rilevare la recente qualificazione, come prelievo di carattere privatistico-commutativo, operata dalla Corte Costituzionale con sentenza 335 depositata in data 10 ottobre 2008, la quale, muovendo dal presupposto interpretativo che nel sistema delineato dalla legge n. 36 del 1994, la tariffa per il servizio idrico integrato (considerato nelle sue tre componenti di: servizio acque potabili, di fognatura e di depurazione) si configuri come un corrispettivo contrattuale, ha rilevato come sia chiaramente illegittimo il suo

²³⁹ Significativo il parere n. 537 del Consiglio di Stato del 12 giugno 1979 che aveva ritenuto che il canone in oggetto apparteneva certamente al *genus* delle entrate di natura tributaria, in considerazione di un complesso di elementi sintomatici, desumibili "dall'insieme della disciplina oggettivata nella normativa legislativa".

²⁴⁰ In tal senso, Cass. N. 20471/2005; Cass. SS.UU., n. 8103/2004.

²⁴¹ Si veda per esempio CTP di Cagliari n. 45 del 25/01/2008, dep. il 23/02/2007.

prelievo a fronte di una mancata prestazione del servizio.²⁴²

Alla luce di quanto detto fin ora, risulta evidente che la qualificazione giuridica del “contributo idrico integrato” appare piuttosto difficoltosa, essendo necessaria una specifica valutazione per ogni componente del prelievo studiato.

La quota di prelievo per il servizio di depurazione e fognatura ha una disciplina nella quale è possibile ravvisare meccanismi e regole di funzionamento che lo avvicinano molto alla nozione di tributo.

Va tuttavia rilevato che, come ha osservato la Corte, la legge 36/94, ha di fatto abrogato le norme previgenti, che, in tema di riscossione, rinviavano agli istituti tributari, limitandosi a prevedere, nel primo comma dell’art. 15, che la tariffa è riscossa dal soggetto che gestisce il servizio idrico integrato e, nel secondo comma, che, qualora tale servizio sia gestito separatamente, le relative tariffe sono riscosse dal soggetto che gestisce il servizio di acquedotto, il quale dovrà poi provvedere a ripartirle fra tutti i gestori, senza specificare di quali strumenti tale soggetto effettivamente disponga per far valere il proprio diritto alla riscossione.²⁴³

²⁴² Va altresì rilevato, al di là della rilevanza fiscale della questione, per mero dovere di attualità, che il recentissimo voto referendario del 12 giugno 2011 ha disposto l’abrogazione dell’art. 23 bis della legge n. 133/2008, relativo alla privatizzazione dei servizi pubblici di rilevanza economica, che obbligava tutti i Comuni che ancora non l’avessero fatto ad affidare, tramite gara, entro la fine del 2011, la gestione del servizio di gestione e distribuzione dell’acqua potabile a società a capitale privato o misto pubblico-privato, all’interno delle quali il privato detenesse almeno il 40% e l’abrogazione dell’art. 154 del Decreto Legislativo n. 152/2006 (Codice dell’Ambiente), limitatamente a quella parte del comma 1 che disponeva che la tariffa per il servizio idrico fosse determinata tenendo conto dell’ “adeguatezza della remunerazione del capitale investito”.

²⁴³ Nonostante l’abrogazione delle norme che richiamavano gli istituti della riscossione tributaria, non si può tuttavia escludere, in assenza di precise indicazioni normative, che il soggetto concessionario del servizio, chiamato per legge a riscuotere il prelievo, agisca anche in veste di concessionario della riscossione e che possa utilizzare gli strumenti tipici di tutela del credito erariale, agendo eventualmente come parte processuale, ai sensi dell’art. 10, del D. Lgs. 546/1992. Anche la circostanza che il concessionario emetta fattura a fronte della propria prestazione non dovrebbe compromettere l’esperienza dei tipici strumenti di tutela tributaria. Sull’argomento, si veda L. PERRONE, in *I*

Infine, se, in base a quanto detto fin ora, si può ragionevolmente attribuire natura tributaria alla quota di tariffa per il servizio di scarico e depurazione delle acque reflue, più problematica appare la sua qualificazione giuridica, alla luce della integrazione con il servizio di captazione, adduzione e distribuzione dell'acqua, che presenta incontestabilmente aspetti propri dei corrispettivi contrattuali.

La circostanza che il servizio in questione venga erogato solo su richiesta dell'utente e che il suo importo sia determinato proporzionalmente alla quantità d'acqua erogata (mediante moltiplicazione fra il prezzo unitario stabilito ed i metri cubi consumati) indubbiamente induce ad attribuire al rapporto fra soggetto fruitore ed ente erogatore carattere negoziale ed al prelievo natura di corrispettivo privatistico²⁴⁴.

Appare pertanto difficoltosa una qualificazione giuridica unitaria della tariffa per il "servizio idrico integrato", che si configura come una fattispecie complessa, in cui le singole componenti sono inestricabilmente correlate, in modo che l'utente, a fronte della corresponsione di un'unica tariffa, riceve una prestazione articolata, consistente nella somministrazione della risorsa idrica e nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione.

Solo la sua considerazione sotto il profilo delle evidenti finalità ambientali perseguite²⁴⁵, potrebbe forse giustificare la generale

limiti della giurisdizione tributaria, Relazione al convegno presso la Corte di Cassazione "Problemi aperti del processo tributario", 16 novembre 2005, in Rass. Trib. 2006, fasc. 3, pag. 707-732, il quale osserva che "molti tributi rimessi, in base all'ampliamento dell'art 2 del D. Lgs. 546/92, alla cognizione del giudice tributario, seguono schemi attuativi che non comportano l'emissione di atti inclusi nell'art. 19 dello stesso decreto; da ciò discenderebbe la non sufficienza, al fine di individuare l'impugnabilità di un atto dinanzi al giudice tributario, del "nomen juris", ma la necessità di valutare, caso per caso, la precipua funzione dello stesso atto, secondo lo schema attuativo del tributo cui si riferisce."

²⁴⁴ In tal senso, C. VERRIGNI, in *La rilevanza ...cit.*

²⁴⁵ Tale finalità era già chiaramente ravvisabile nella legge n. 319/1976, in particolare agli artt. 1 e 2, dove venivano indicati gli obiettivi perseguiti, attraverso l'attribuzione di specifiche competenze allo Stato nella pianificazione per il risanamento delle acque e per un corretto e razionale uso a fini produttivi e civili, mediante l'individuazione di standards di consumi che favorissero livelli

attribuzione di natura tributaria e legittimarne il prelievo anche nei confronti di chi non usufruisca personalmente di tutti i servizi in essa conglobati.

Infatti, la quota di tariffa connessa ai servizi di fognatura e depurazione delle acque presenta alcune caratteristiche tipiche di un tributo ambientale in senso proprio ed altre che lo rendono più simile ad un tributo avente mera funzione ambientale.

In generale, si può dire che essa remunera il sacrificio sostenuto dalla collettività per un danno reversibile, cioè non anomalo o straordinario.

In particolare, la quota di tariffa riferita specificamente al servizio di scarico o fognatura presenta una relazione causale fra il suo presupposto, che è anche la sua unità di determinazione (mc. di acqua) e l'entità del danno ambientale prodotto con gli scarichi, come richiesto dalla comunicazione CE 97/C. Infatti, è innegabile che, fra il danno ed il presupposto/unità di determinazione del prelievo (mc. di acqua), vi sia una qualche relazione di causalità, come richiesto dalla Commissione europea, secondo la quale *“Una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile (la parola “imponibile” potrebbe essere sostituita dalla più tecnica parola di uso comune nel linguaggio giuridico italiano “presupposto”) è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato”*; nel nostro caso, l'unità fisica/presupposto (acqua) non ha di per sé effetti negativi sull'ambiente, ma agisce come veicolo delle sostanze inquinanti ed è, pertanto, fortemente indicativa dell'entità del prodotto dannoso (pur essendo questa una relazione solo fra quantitativi, dalla quale non emergono profili qualitativi del deterioramento ambientale).

massimi di risparmio e riciclo delle acque utilizzate e recupero delle sostanze disperse; tale finalità risultava notevolmente accentuata nella successiva legge n. 36/1994, dove, all'art. 1, si precisava *“..che tutte le acque rappresentano una risorsa salvaguardata ed utilizzata secondo criteri di solidarietà eche l'uso delle acque è effettuato salvaguardando le aspettative ed i diritti delle generazioni future a fruire di un integro patrimonio ambientale... e infine ... gli usi delle acque sono indirizzati al risparmio e al rinnovo delle risorse per non pregiudicare il patrimonio idrico, la fauna, e la flora acquatiche, i processi geomorfologici e gli equilibri ideologici.”*

La quota di tariffa riferita invece al solo servizio di depurazione, potrebbe assumere maggiormente le sembianze di un tributo con mera funzione ambientale, in considerazione del fatto che il servizio può anche non essere prestato e che, in tal caso, la quota-prelievo ha una destinazione vincolata alla costruzione o al miglioramento di impianti rispettivamente assenti o carenti, potendosi dunque ben configurare come una imposta di scopo con funzione ambientale.

Per quanto riguarda la quota di tariffa connessa ai servizi di captazione, adduzione ed erogazione dell'acqua, la sua relazione con il principio "chi inquina paga" può essere ravvisata nella indiscutibile rilevanza, proprio sotto il profilo delle politiche ambientali, del servizio di distribuzione di una risorsa ambientale sempre più scarsa, di vitale importanza e quanto mai preziosa per l'equilibrio dell'ecosistema.²⁴⁶

Inoltre, non vi è dubbio sul fatto che i presupposti perchè tale prelievo si configuri come un "tributo ambientale" in senso stretto (reversibilità del danno ambientale e relazione causale diretta con il presupposto-unità di misura) sono entrambi realizzati.²⁴⁷

²⁴⁶ La recente Comunicazione della Commissione Europea COM (2003) 572, dal titolo "Verso una strategia tematica per l'uso sostenibile delle risorse naturali", e la successiva COM (2005) 670 classificano le risorse idriche fra i cosiddetti comparti ambientali (aria, acqua, suolo, paesaggio) che rendono possibile la vita sulla terra e che, unitamente alle materie prime necessarie per le attività umane (rinnovabili e non), costituiscono l'insieme delle risorse naturali del pianeta. Le risorse idriche vengono in considerazione sotto il duplice profilo della loro qualità e di un'equa e razionale regolazione del loro flusso. Sull'argomento, si veda M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in *Sistema del diritto amministrativo italiano*, a cura di F. G. SCOCA, F. A. ROVERSI MONACO, G. MORBIDELLI, Torino, 2007, pp. 105 ss.

²⁴⁷ Dello stesso avviso, GALLO – MARCHETTI, in *I presupposti della tassazione ambientale ... cit.*, che, in relazione ai tributi ambientali aventi come presupposto il consumo di beni ambientali e risorse naturali scarse, denunciano la mancanza di ogni attenzione da parte della legislazione fiscale per la tutela delle bellezze naturali e culturali (...tanto più grave se si pensa alle ricchezze naturali e culturali dell'Italia, prive spesso di qualunque tutela, ed all'attenzione che, spesso, invece, si nota all'estero per tali ricchezze...) e rilevano (nota n. 23) che l'unica forma di prelievo rispondente alle suddette

Alla luce delle precedenti considerazioni, la tesi dell'attribuzione della natura di tributo ambientale al "corrispettivo per il servizio idrico integrato", articolato nelle sue tre componenti costitutive, prende vigore, ben attagliandosi ad esso (salvo il caso della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione, che si configurerebbe più come un'imposta di scopo con finalità ambientale) lo schema comunitario che richiede reversibilità del danno e correlazione causale fra unità di misura del deterioramento e presupposto del tributo.

5.3 L'imposta regionale sulle emissioni sonore

La fiscalità ambientale specificamente collegata al problema delle emissioni sonore ha trovato nei paesi OCSE numerose e diverse applicazioni.

In Italia, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili ha fatto la prima comparsa con l'art. 10 del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, ma ha trovato compiuta disciplina solo con il DPR 26 agosto 1993, n. 434, che aveva previsto un'imposta erariale sulle emissioni degli aeromobili a carattere contributivo e parzialmente di scopo, dovuta in aggiunta ai diritti di approdo e partenza, disciplinandone le aliquote, le modalità di tassazione e di riscossione. L'imposta si configurava come un'imposta con funzione ambientale, in quanto il relativo gettito era destinato alla realizzazione di opere con finalità ambientale e la riscossione era modulata in base alla effettiva rumorosità.

Qualche anno più tardi, l'art. 18 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ha previsto, parallelamente al prelievo erariale statuito con DPR 434/93, l'istituzione di un'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, dovuta in misura proporzionale all'entità della rumorosità e dal gettito vincolato alla realizzazione di particolari opere pubbliche.

La particolarità di tale prelievo, la cui attuale disciplina è stata interamente ridisegnata dall'art. 90 della legge 21 novembre 2000, n. 342, consiste nella grande sfera di autonomia riconosciuta alle regioni nella determinazione delle aliquote e nella graduazione del

caratteristiche è il canone per il servizio di fornitura dell'acqua di cui all'art. 18 della l. 5 gennaio 1994, n. 36.

gettito anche attraverso l'attuazione di meccanismi agevolativi con effetti incentivanti e disincentivanti.²⁴⁸

Più recentemente, l'art. 8 del D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, comma 1, ha stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, è trasformata in tributo regionale proprio e, di seguito, al comma 3, ha precisato che i predetti tributi costituiscono tributi propri derivati, secondo la ben nota definizione di cui alla legge delega n. 42, per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

L'imposta è dovuta dal gestore dell'aeromobile (che, se non diversamente individuato, coincide con il proprietario). La base imponibile è determinata in base al numero di atterraggi e decolli, al peso del velivolo ed alla sua rumorosità attestata in base alle regole di certificazione internazionale.

L'imposta è dovuta alle regioni ed alle province autonome per ogni decollo ed atterraggi di aeromobili civili (con esclusione di tutti i voli militari, di Stato, sanitari o di emergenza).

Essa ha un parziale vincolo di gettito a favore di opere di disinquinamento acustico relativamente al territorio interessato e di risarcimento dei soggetti eventualmente danneggiati dalle emissioni sonore.

Anche tale imposta ha evidentemente forti caratteristiche ambientali, pur configurandosi più come un'imposta con mere finalità ambientali, giacché la rumorosità dei velivoli viene predeterminata in base a parametri indiretti e mediati (numero dei decolli ed atterraggi, peso dell'aeromobile, ecc.) o, limitatamente alla parte vincolata del gettito, come imposta di scopo con finalità ambientali.

5.4 Il tributo speciale per il deposito in discarica

Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi è stato istituito con l'art. 3, commi 24 ss., della legge 28 dicembre 1995, n. 549²⁴⁹.

²⁴⁸ Per approfondimenti sulla questione dell'istituzione di tributi "propri" con finalità ambientali, si veda V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1308.

Esso si configura come un tributo di scopo ambientale, per la dichiarata finalità di favorire la minore produzione di rifiuti ed il recupero della materia prima e dell'energia in essi contenute.

Si tratta di un tributo regionale, il cui gettito è attribuito per il 90% alle regioni, con vincolo di destinazione del 20% ad un apposito fondo vincolato e del 10% alle province. Il rimanente 70% residuo permette alle regioni di finanziare il bilancio regionale per diverse necessità, con l'indiretto duplice vantaggio di evitare ulteriori tipologie di imposizione a finalità generale e di spostare il peso fiscale sulle fattispecie di tutela ambientale.

Si tratta dunque di un tributo incentivante che tende a riequilibrare le diseconomie esterne gravanti sulla collettività, a fronte di un costo tutto sommato sopportabile per gli operatori.

Il presupposto del tributo è il conferimento in discarica dei rifiuti solidi²⁵⁰; il soggetto passivo è il gestore dell'attività economica d'impresa di stoccaggio dei rifiuti²⁵¹, che ha l'obbligo di rivalsa nei confronti di chi effettua il conferimento dei rifiuti e si configura contrattualmente come il committente del servizio.

Inoltre, con la specifica finalità di impedire lo smaltimento in discariche abusive (che potrebbe essere incentivato dal tributo in questione), il Legislatore ha previsto un articolato sistema preventivo e repressivo di tale fenomeno, che fa leva sull'estensione del presupposto soggettivo anche agli operatori abusivi e sull'applicazione di numerose misure di carattere sanzionatorio, fra cui anche l'obbligo di ripristino delle condizioni del luogo violate con la condotta illecita.

²⁴⁹ Per un'analisi in tema di corretto riparto di competenze normative fra vari livelli di governo in materia di tributo speciale per il deposito in discarica, ma anche per una generale riflessione sulla possibile qualificazione come intervento di fiscalità ambientale, si veda O. ESPOSITO DE FALCO, *Il tributo regionale per il deposito in discarica alla luce di una recente pronuncia della Corte di Giustizia Europea (nota a Corte di Giustizia UE, sez. II, causa C-172/08/2010)*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2011.

²⁵⁰ Si veda F. MENTI, *Ambiente ed imposizione tributaria, - Il tributo speciale sul deposito di rifiuti*, Padova 1999, 17; R. ALFANO, *L'applicazione dei tributi ... cit.*

²⁵¹ Che può essere un soggetto pubblico o privato. Sul punto, F. PICCIAREDDA, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in F. PICCIAREDDA – F. SELICATO, *I tributi .. cit.*, p. 187.

La base imponibile è rapportata alla qualità e quantità dei rifiuti conferiti e le aliquote sono differenziate in ragione del diverso impatto ambientale dei rifiuti. Spetta alle regioni, entro il 31 luglio di ogni anno, stabilire, con propria legge, l'ammontare dell'imposta e le modalità di versamento e di presentazione della dichiarazione.

Il tributo in questione può, a ben vedere, essere qualificato come un tributo regionale "proprio", in primo luogo, perché istituito con legge regionale; poi, in considerazione della particolare destinazione di una considerevole quota del relativo gettito, che, come detto, nella misura del 20%, confluisce in un apposito fondo vincolato all'esercizio delle funzioni e delle competenze demandate in via esclusiva alle regioni (come la prevenzione ed il controllo dell'igiene del suolo, con particolare riferimento proprio alla raccolta, trasformazione e smaltimento dei rifiuti) e, nella misura del 70% finanzia le spese generali sostenute dalle regioni nell'esercizio delle funzioni loro proprie. Le regioni sono altresì tenute, ai sensi dell'art. 29, a disciplinare con propria legge, l'accertamento, la riscossione ed i rimborsi.

Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, per quanto detto finora, si configura evidentemente come un tributo con finalità ambientale (esterna al presupposto e consistente nella promozione di condotte di smaltimento dei rifiuti orientate verso il riciclaggio e la raccolta differenziata), accentuata dalla previsione di disposizioni di favore nei confronti dei soggetti che riducano la quantità e la capacità inquinante dei rifiuti.

Va però tristemente rilevato, haimè! lo scarso successo della relativa disciplina e la sua carente applicazione pratica, derivante probabilmente dalla rilevante incidenza (nella misura del 10% circa) sui costi generali di smaltimento dei rifiuti, che, anziché produrre l'ambito effetto di disincentivare le ordinarie modalità di smaltimento dei rifiuti e sollecitare l'utilizzo di tecnologie alternative a minore impatto, ha piuttosto stimolato fenomeni (tristemente noti alle cronache degli ultimi anni) di incremento di pratiche abusive e criminose.

6. Considerazioni conclusive.

L'analisi dell'ampia ed ancora equivoca categoria dei "tributi ambientali" che si è tentato di compiere con il presente lavoro ha richiesto la necessaria preliminare menzione delle più generali problematiche in tema di ambiente e degli effetti prodotti sulla società dalle continue e, a volte, inevitabili manipolazioni umane.

Si è cercato quindi di fornire, in una prospettiva quanto più ampia possibile, facendo ricorso a nozioni e teorie elaborate in diversi ambiti disciplinari (fisico, antropologico, economico), la più corretta individuazione dell'oggetto del nostro studio (l'ambiente), dando gradualmente spazio ai profili di tutela e protezione giuridica accordati nei vari ordinamenti.

L'illustrazione dei diversi strumenti di regolamentazione e di intervento in tema di protezione ambientale (classificati secondo il criterio della maggiore o minore interferenza dell'apparato pubblico nell'applicazione degli stessi) ha poi mostrato la maggiore affidabilità, sotto il profilo dell'efficacia e della facilità di implementazione, accordabile ai prelievi fiscali rispetto, da un lato, agli strumenti autoritativi di *command and control* (fondati essenzialmente sulla diretta coercizione degli individui e, quindi, imprescindibilmente legati ad attività di controllo capillare sul territorio, preventivo o repressivo), dall'altro, agli strumenti economici puri di regolamentazione spontanea, che presentano evidenti margini di incertezza in termini di efficacia dell'intervento.

Lo studio si è quindi incentrato sull'analisi della categoria del tributo ambientale, focalizzandosi poi essenzialmente su una possibile ricostruzione dello stesso secondo il modello proposto in seno alla Commissione europea, che ha ipotizzato l'"interiorizzazione" dell'unità fisica indicativa dell'evento inquinante e dannoso nel presupposto del prelievo coattivo, e l'espressione (anche matematica), nella sua fattispecie, della relazione causale fra lo stesso presupposto e tale unità - indice.

La ricerca ha poi necessariamente dovuto esaminare il rapporto fra tale modello di prelievo tributario ed il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., anche alla luce dello storico dibattito che per decenni ha vivacizzato lo scambio dialettico

all'interno della dottrina italiana, intorno alla più corretta accezione da attribuire allo stesso principio.

E' emerso che la concezione della capacità contributiva come equo "criterio di riparto" consente serenamente di assumere il consumo ambientale (inteso come misura del potere di modificazione ambientale, quindi anche di modificazione delle condizioni personali di tutti i consociati) come presupposto del tributo ambientale e consente quindi di mantenere gli ecotributi nell'area della fiscalità.

La nozione di capacità contributiva come razionale criterio di riparto dei carichi pubblici consente di superare la rigida impostazione che impone di qualificare come presupposto di imposizione tributaria solo situazioni aventi uno specifico valore economico-patrimoniale e di assumere come presupposto fiscale anche fatti, atti o comportamenti che (come la fruizione ed il consumo dell'ambiente), pur non avendo una facilmente individuabile connotazione economico-patrimoniale, siano comunque espressivi di attitudine a concorrere alle pubbliche spese.

Si è poi osservato che la diffusione delle teorie che hanno ricostruito gli ecotributi secondo lo schema tipico dell'imposta sul consumo ambientale, pur avendo il grande merito di aver posto enfasi sulla congrua valorizzazione (anche economica) del consumo ambientale, traendo le proprie premesse dal rifiuto dello schema proprio della tassa commutativa per la realizzazione della fiscalità ambientale propria, è certamente stata condizionata dalla preferenza accordata dalla dottrina italiana prevalente alla concezione solidaristica del principio di capacità contributiva.

Invece, l'adesione alla concezione della capacità contributiva come equo e razionale criterio di riparto del concorso alla spesa pubblica, unitamente alla predilezione per la teoria ecologica ecocentrica (che implica il riconoscimento che i fenomeni di deterioramento ambientale siano difficilmente circoscrivibili nel tempo e nello spazio e la conseguente impossibilità di distinguere nell'erogazione di un servizio di protezione ambientale, fra la componente preventiva e quella ripristinatoria), ci hanno indotto, nella ricostruzione del "tributo ambientale proprio", verso una sostanziale indifferenza nella scelta del particolare schema di

prelievo tributario, pur nel rispetto dei requisiti fissati dalla Commissione europea.

La nostra scelta o predilezione per la teoria ecocentrica, che in ultima istanza dipende probabilmente dalla sensibilità individuale e dalla personale percezione del “problema ambientale”, e che ci ha spinto a considerare il deterioramento ambientale come un fenomeno rilevabile in senso assoluto ed ascrivibile ad un interesse pubblico e generale, è apparsa peraltro maggiormente rispondente alle più recenti linee evolutive del diritto ambientale, che tendono infatti verso l’attribuzione all’ambiente di un “valore” di rilevanza generale ed unitaria, superando l’oramai obsoleta concezione antropocentrica dell’ambiente come insieme di *beni giuridici* o di mere *risorse*.

Il problema ambientale così concepito assume una valenza ed un interesse generale, tutelabile e finanziabile con strumenti fiscali di vario genere.

Il particolare schema tributario che il Legislatore scelga di adottare in riferimento alla specifica fattispecie deve riflettere dunque unicamente l’esigenza di individuare il più razionale criterio di riparto dei carichi pubblici fra i consociati.

Per esempio, se la tariffa prelevata in relazione all’erogazione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, grazie all’inserimento nella fattispecie dell’unità fisica–presupposto di deterioramento ambientale, dovesse un giorno, conformemente alle indicazioni contenute nelle direttive comunitarie in materia, essere commisurata alla quantità ed alla qualità dei rifiuti conferiti (attribuendo magari congrua valorizzazione anche alla differente capacità di riciclo dei singoli utenti), il prelievo potrebbe essere indifferentemente concepito come un’imposta indiretta sul consumo ambientale, oppure una tassa, a seconda che se ne enfatizzi la ricchezza manifestata piuttosto che la posizione di vantaggio derivante dalla fruizione del servizio ricevuto.

In alcuni casi, l’efficacia condizionante dell’individuazione del più ragionevole criterio di riparto sulla scelta dello schema da adottare potrebbe però apparire più evidente. Per esempio, se, nell’istituzione del cosiddetto prelievo turistico di soggiorno, si dovesse ritenere più razionale l’incisione del soggetto che effettivamente trae giovamento in termini di capacità economica e

si arricchisce in relazione e grazie al fenomeno strettamente correlato al deterioramento ambientale, tale prelievo potrebbe più opportunamente configurarsi come un'imposta diretta o indiretta a carico dell'operatore turistico.

In altri casi, la formula più appropriata potrebbe essere quella del contributo. L'onere di urbanizzazione, a ben vedere, potrebbe essere considerato un modello di tributo ambientale proprio. Esso rispecchia bene la situazione di vantaggio del contribuente rispetto alla generalità dei consociati e, contemporaneamente, esprime il deterioramento ambientale, attraverso l'assunzione a presupposto dell'unità fisica di misurazione del consumo del paesaggio (il metro quadro edificato).

Per concludere, si osserva che non appare rilevante e utile la predeterminazione di un particolare schema tributario da adottare per la realizzazione di modelli di fiscalità ambientale propria.

Alle medesime conclusioni, di sostanziale indifferenza verso un particolare modello o schema tributario nella costruzione del tributo ambientale, si giunge alla luce dello studio della recente riforma federalista operata con la legge delega n. 42/2009.

Al di là della già rilevata vanificazione degli intenti inizialmente espressi nei lavori preparatori e della già esaminata predilezione del Legislatore verso un modello fortemente centralizzato (che lascia alle regioni, come unica area di esercizio della propria potestà impositiva, la facoltà di istituire tributi propri aventi ad oggetto presupposti diversi rispetto a quelli già disciplinati con tributi statali), ci si è chiesto in dottrina se il rispetto del principio di continenza su cui già si è detto richieda di dover necessariamente strutturare tali tributi come entrate commutative o di scopo.

Tale necessità discenderebbe direttamente dal disposto di cui all'art. 2, comma 2, lett. p) della legge delega, secondo cui i tributi regionali e locali dovrebbero ispirarsi a logiche di "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa"²⁵².

²⁵² Si è osservato in dottrina che tale scelta del Legislatore sarebbe una diretta conseguenza della normativizzazione dell'astrattissimo principio di continenza,

Tale teoria non sarebbe condivisibile²⁵³ per due ordini di ragioni; in primo luogo, perché non trova alcun riscontro nella carta costituzionale, dalla quale non emerge alcuna correlazione fra il principio di continenza e possibili ed eventuali limitazioni per le regioni in ordine alla scelta della particolare tipologia di tributo da istituire e, in secondo luogo, perché essa comporta la categorica esclusione, senza alcuna ragione di carattere sistematico, dall'alveo di competenza regionale di tributi non commutativi o non di scopo, come per esempio le imposte, che pur potrebbero rivestire un ruolo di primo piano nel processo di regionalizzazione della fiscalità, anche ambientale.

Se si accettasse tale esclusione si dovrebbero ammettere, senza alcuna apparente e ragionevole motivazione, che imposte come quella di registro, ipotecaria e catastale o tributi successori non possano mai essere oggetto di legislazione regionale, pur essendo però tali tributi fortemente caratterizzati da elementi di territorialità, intesa nell'accezione di un radicato collegamento con il contesto socio territoriale di riferimento e pur essendo dunque gli stessi fortemente espressivi della realtà locale collegata al presupposto.

Si è peraltro recentemente osservato²⁵⁴ che proprio la particolare formulazione del menzionato articolo della legge delega, che richiede una semplice "tendenziale correlazione" e non una vera e propria commisurazione, confermerebbe il rifiuto della teoria che invoca il richiamo del principio del beneficio come criterio di riparto alternativo a quello della capacità contributiva.

Per concludere, a noi sembra, senza alcuna pretesa di esaustività e certezza, che il modello di tributo ambientale proposto in sede europea sia del tutto compatibile con il principio di capacità

che, imponendo il necessario radicamento dei presupposti dei tributi regionali propri non derivati alle materie di esclusiva competenza di cui all'art. 117 Cost., implicherebbe unicamente la possibilità di introdurre prelievi di scopo o contro-prestazione. Di questo avviso, L. LOVECCHIO, *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in *Comuni d'Italia*, 2009, 2.

²⁵³ A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie ... cit.*

²⁵⁴ G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3/2010

contributiva e lasci i più ampi spazi ai legislatori nazionali nella scelta del particolare schema di prelievo da adottare.

Sembra inoltre che la spinta federalista recentemente e timidamente palesata negli interventi normativi già menzionati possa in futuro costituire un valido laboratorio di sperimentazione di tributi ambientali propri, secondo i più vari schemi tributari dell'ordinamento, conformi al postulato di cui all'art. 53 Cost. ed alle indicazioni della Commissione europea in materia di interiorizzazione del fatto indice di deterioramento ambientale nel presupposto del prelievo.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *L'ecologia del paesaggio in Italia*, a cura di V. INGENGOLI – S. PIGNATTI, Milano 1996
- AGO L., *aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale. La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. Dir. trib. Intern.*, 2-3, 2004
- ALFANO R., *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. Dir. trib.*, 2007/11
- ALFANO R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa* (rivista telematica), n. 3/2005
- AMATUCCI A., *Il concetto di tributo (I parte)*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova 2001
- AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. Giur. Agg.*, Roma, 2003, 3
- ANZON A., *La delimitazione delle competenze dell'Unione europea*, in *Diritto Pubblico*, 2003, pp. 787 ss.
- ARMELLA S., *I dazi doganali*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova 2002
- ARDIZZONE G., voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma VII, 5 ss.
- BAJNO, R. *Ambiente (tutela dell') nel diritto penale*, in *Digesto, Quarta edizione, Discipline penalistiche*, I, Torino 1987, pp. 115 ss.
- BARBERO M., *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, in *Quaderni costituzionali*, 2007
- BARILETTI A., *Uso delle risorse ambientali e analisi economica*, in AA.VV., *Ambiente e diritto*, Firenze 1999
- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.* n. 2, 2002
- BOLOGNA G., *Manuale della sostenibilità. Idee, concetti, nuove discipline capaci di futuro*, Milano 2008
- BOLTZMAN L., *Modelli matematici, fisica e filosofia. Scritti divulgativi*, Torino 1999

- BOSCOLO E., *La valutazione degli effetti sull'ambiente di piani e programmi: dalla V.I.A. alla V.A.S.*, in *Urbanistica e app.*, 2002
- BROWN L.R. *Eco economy. Una nuova economia per la terra* (trad. it.), Milano 2002
- BUCELLO M.– CAFAGNO M., voce *Inquinamento*, *Nuovo digesto, discipline pubblicistiche*, Torino, 2005
- CAFAGNO M., *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in F. G. COCA, F. A. ROVERSI MONACO, G. F. CARAVITA B., in *Diritto dell'ambiente*, Bologna 2005
- CARAVITA B., *I principi della politica comunitaria in materia ambientale*, in “*Riv. Giur. Amb.*”, 1991, pp. 207 ss.
- CARINCI A., *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.* 2004, 1225
- CARMINI – MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996
- CARPENTIERI P., *La nozione giuridica di paesaggio*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 2004, n. 2, pp. 363 ss.
- CARTABIA M. – J. H. H. WEILER, *L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna 2000
- CECCHETTI V.M. *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Padova 2000
- CHITI M. C., *I signori del diritto comunitario: la Corte di Giustizia e lo sviluppo del diritto amministrativo europeo*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1991, pp. 796 ss.
- CIPOLLINA S., *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. fin. e scienza delle fin.*, 2008, Vol. LXVII – PARTE I, pp. 554 ss.
- CRAMER, *Caos e ordine*, Torino 1989
- D'AYALA VALVA, in “*Nuove “ tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria* in “*Giur. Merito*”, 2004, pag. 1268 (nota a Comm. Trib. Provinciale di Caserta 16 febbraio 2004, n. 53)
- DALY H.E., *Oltre la crescita. L'economia dello sviluppo sostenibile*, Milano 2001
- DANIELE L., voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm. III, Torino 1998, 107 ss.
- DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano 2007

DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino 2000

DELL'ANNO P., *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale*, Milano 2004

ESPOSITO O.– DE FALCO, *L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche*, in *Innovazione e Diritto* n. 5, 2006.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova 2008

FALSITTA G., *La fiscalità dell'Unione europea*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Padova 2009

FALSITTA G., in *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona (postilla a L. PEVERINI, Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale, Riv. Dir. trib., fasc. n. 5/2011, I, pp. 519, ss.)*

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino 2003

FEDELE A., in *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2005

FEDELE A., *La Tassa*, ed. provv. Siena 1974

FEDELE A., in *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1971, II, pp 23 ss.

FEDELE A., in *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, p. 472

FERRARA R., *I principi comunitari della tutela dell'ambiente*, in *Diritto Amministrativo*, 3, 2005, p. 509.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992

FICARI V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1308

FICARI V., *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 1/2010

FRANSONI G., *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del titolo V della Costituzione*, in *Boll. Trib.*, 2002, pp. 327-328

FRANSONI G., *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv.dir.trib.*, 3/2011

GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994

GALLO F.– F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in AA. VV., *Ambiente e diritto ..cit.*

GALLO F.– F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 1999, p. 115.

GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 2 di marzo – aprile 2010, pag. 303

GALLO F. *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007

GERA G., *Sull'opportunità di una finanza ecologica regionale*, in *Comm. Trib. Centr.*, 1979, II, 649 ss

GIANNINI M.S., *Aspetti giuridici dell'ambiente*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 1973, pp. 23 ss.

GIOVANARDI A., *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 1/2010

GRANELLI A. E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova 1981

GRIZIOTTI B., *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze e del diritto finanziario*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 200

GOULD S. J., *Bravo brontosauro*, Milano 2002

HARGREAVES HEAP – M. HOLLIS – B. LYONS – R. SUGDEN – A. WEALE, *La teoria della scelta*

KRAMER L., *Manuale di diritto comunitario per l'ambiente*, Milano 2002

LA ROSA P., *Le agevolazioni tributarie* in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, I, I, Padova 1994

LA SCALA A. E., *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. Trib.*, 2007, fasc. 4, pp. 1317 - 1342

LONGO C., *Il principio comunitario di non discriminazione in materia di imposte dirette*, di C. LONGO – A. SUCCIO R., *La Consulta e le imposte locali "sarde" tra iniziative del Legislatore*

locale e punti fermi della legge delega n. 42/2009 (nota a Corte Cost. n. 216/2010) in Riv. Dir. Trib., n. 10, 2010
 LOVECCHIO L., *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in *Comuni d'Italia*, 2009
 LOVELOCK J., *Gaia. Nuove idee sull'ecologia*, Torino 1992
 LOVISETTI M., *La disciplina del canone di fognatura e depurazione*, in *Fin. Loc.*, 1992, p. 609
 MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino 1970
 MARESCA M., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova 1983
 MARIOTTI E. – M. IANNANTONI, *Il nuovo diritto dell'ambiente*, Rimini 2011
 MASTROIACOVO V., *Il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue*, in *Il Processo tributario*, a cura di DELLA VALLE, FICARI, MARINI, Padova 2008
 MELI P., *Il principio comunitario "chi inquina paga"*, Milano 1996
 MENEGOZZI P., *Il giudice nazionale di fronte al diritto comunitario*, in *Contratto e impresa*, 1986
 MERUSI F., *Art. 9*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. BRANCA, *Principi fondamentali (artt. 1 – 12)*, Bologna-Roma, 1975
 MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979
 MISCALI M., *Imposizione tributaria e territorio*, Milano 1985
 MORBIDELLI, *Sistema del diritto amministrativo italiano*, Torino, 2007
 MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Vol. I, Padova 1994
 NANNETTI, *Aspetti rilevanti della nuova disciplina IPPC: il d. lgs. n. 59/2005 a confronto con l'abrogato d. lgs. n. 372/1999*, in *Diritto all'ambiente*, 2006, su www.dirittoambiente.com.
 PALLOTTA S., *Manuale delle sanzioni amministrative ambientali*, Rimini 2001
 PEARCE D.W. – R. K. TURNER, *Economia delle risorse naturali*, Bologna 1991
 PEDRAZZI C., *Profili penalistici di tutela dell'ambiente*, in *Indice pen.*, 1991

PERICU G., *Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo*, in *Digesto (disc. Pubbl.)*, I, Torino 1987

PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, diretta da A. AMATUCCI, Padova 2001

PEREZ ARRAIZ J., *La Propuesta de Directiva de la Comisiòn Europea para un impuesto sobre las emisiones de diòxido de carbonio y sobre la energia*, Impuestos, 1996

PERRONE L., in *I limiti della giurisdizione tributaria, Relazione al convegno presso la Corte di Cassazione "Problemi aperti del processo tributario"*, 16 novembre 2005, in *Rass. Trib.* 2006, fasc. 3, pag. 707-732

PICCIAREDDA F.– P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente, Profili ricostruttivi*, Milano 1996

PIGOU A.C., *The Economics of welfare*, ed. London 1929 e 1952

PIZZETTI F., *Le competenze dell'Unione*, in *Una Costituzione per l'Europa. Dalla convenzione europea alla conferenza intergovernativa*, a cura di F. BASSANINI, - G. TIBERI, Bologna 2003

PORENA D., in *L'ambiente come materia nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: "solidificazione" del valore ed ulteriore "giro di vite" sulla competenza regionale*, in *Federalismi.it*, del 4 febbraio 2009

RENNA M. in *Vincoli alla proprietà e diritto dell'ambiente*, in *Il diritto dell'economia*, Milano 2005

RICCIONI A., *Il canone di depurazione di raccolta e depurazione delle acque reflue: il confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 24 del 14 giugno 2004, p.3698

RIVOSECCHI G., *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge delega n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 1/2010

RIGHI E., *Lineamenti e profili di costituzionalità del canone o diritto comunale di cui all'art. 16 della l. 10 maggio 1976, n. 319*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 1630 ss.

ROMANI V., *Il paesaggio. Teoria e pianificazione*, Milano 1994

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007

SEGRE A. – E. DANSERO, *Politiche per l'ambiente*, Torino 2008

SELICATO P., *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, in *Rass. Trib.* n. 4 di luglio – agosto 2005

SETTIS S., in *Paesaggio costituzione cemento*, Torino 2010

SYRPIS P., *Legitimising European Governance: Taking Subsidiarity Seriously within the Open Method of Coordination*, EUI Working Paper, Law, n. 2002/10

STROZZI G., *Diritto dell'Unione europea*, Torino 2001

TESAURO G., *Diritto comunitario*, IV ed., Padova 2005

TESAURO F., in *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino 2000

VERRIGNI C., in *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *"Rass. Trib."*, 2003, fasc. 5, pp. 1614-1657. p.1

VON BARTALANFFY L., *Teoria generale dei sistemi*, (trad. it.), Milano 2004