



**SAPIENZA**  
UNIVERSITÀ DI ROMA

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Dipartimento di Scienze giuridiche

**SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE**

Dottorato di ricerca XXXII ciclo - *Curriculum* Diritto tributario

## **LA TASSAZIONE AMBIENTALE**

Dottoranda

Eda Jaupi

A.A. 2018/2019

*Ai miei genitori, a loro devo tutto.*

## INDICE

PREMESSA.....	1
---------------	---

### CAPITOLO I

#### IL CONCETTO DI AMBIENTE E LA SUA EVOLUZIONE STORICA NEL QUADRO GIURIDICO INTERNAZIONALE.

1. La nozione giuridica di ambiente: un approccio interdisciplinare.....	8
2. L'evoluzione storico-normativa della fiscalità ambientale nel quadro giuridico internazionale.....	10
2.1. La Conferenza di Stoccolma sull'ambiente del 1972.....	11
2.2. Il Vertice di Rio de Janeiro del 1992.....	14
2.3. Dal Vertice di Rio de Janeiro alla dichiarazione di Johannesburg.....	15
2.4. La Dichiarazione di Johannesburg del 2002.....	17
2.5. La Conferenza sullo sviluppo sostenibile di Rio de Janeiro del 2012.....	18
3. Osservazioni conclusive su la fiscalità ambientale internazionale.....	19

### CAPITOLO II

#### LA TASSAZIONE AMBIENTALE NEL QUADRO GIURIDICO EUROPEO.

1. La politica ambientale europea: l'evoluzione storica.....	22
2. La competenza dell'Unione europea in materia di imposizione ambientale.....	25
2.1. L'armonizzazione dell'imposizione ambientale.....	27
3. Il principio di "chi inquina paga" .....	29
3.1. La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale.....	31
4. Le competenze degli Stati membri ed i vincoli derivanti dal Trattato.....	32
4.1. Il divieto di dazi doganali e di tasse ad effetto equivalente.....	33
4.2. Il divieto di discriminazione fiscale.....	36
4.3. Il divieto di aiuti di Stato.....	38

### CAPITOLO III

#### LA TASSAZIONE AMBIENTALE NEL QUADRO GIURIDICO NAZIONALE. I TRIBUTI AMBIENTALI E PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano: l'evoluzione storico-normativa.....	41
1.1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano: il concetto di ambiente.....	44
2. I principi a fondamento delle politiche italiane .....	46
2.1. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali: command and control, la programmazione e pianificazione nazionale e le autorizzazioni.....	49
2.2. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali: gli strumenti di mercato e gli strumenti volontari.....	54
3. La definizione di tributo ambientale.....	57
3.1. L'evoluzione dei tributi ambientali da tributi con finalità ambientale ai tributi propri nell'ordinamento nazionale.....	58
4. I tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva .....	62
4.1. Il principio di capacità contributiva come criterio di riparto nei tributi in senso stretto.....	64
4.2. Il tributo ambientale quale imposta ambientale sui consumi.....	65
5. La suddivisione delle competenze legislative in materia ambientale.....	67

### CAPITOLO IV

#### LA FISCALITÀ AMBIENTALE NAZIONALE: LE SINGOLE FATTISPECIE IMPOSITIVE

1. I tributi ambientali erariali.....	71
1.1. La carbon Tax.....	73
1.2. L'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto.....	76

1.3. L'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica.....	77
2. I tributi ambientali regionali.....	79
2.1. Le imposte regionali sulle emissioni sonore degli aeromobili..	79
2.2. Il tributo speciale regionale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica.....	82
3. I tributi ambientali provinciali e comunali.....	85
3.1. Il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (TEFA).....	86
3.2. La tassa sui rifiuti (TARI).....	87

## CAPITOLO V

### LA FISCALITÀ AMBIENTALE: ALTRI ESEMPI DI “ECOTRIBUTI”

1. I tributi paracommutativi: <i>ecopass</i> di Milano.....	90
2. I tributi di scopo: il caso della tassa sul lusso della Regione Sardegna.....	94
3. Il caso ILVA.....	99
4. Il caso Costa Concordia.....	103
5. Breve quadro conclusivo sulla fiscalità ambientale in Italia.....	107
 CONCLUSIONI .....	110
 BIBLIOGRAFIA.....	113

## PREMESSA

Il tema sulla tassazione ambientale è un tema di grande attualità e rilievo. L'inquinamento ambientale è diventato, infatti, un problema serio per la salute dell'uomo e sempre più spesso si sente parlare del connesso tema del surriscaldamento globale<sup>1</sup>.

L'idea di sviluppare questo tema nasce dall'interesse per lo studio della disciplina giuridica concernente la tutela dell'ambiente, quale diritto fondamentale della persona.

Ci si chiede in tal senso se il nostro ordinamento preveda, nel suo piccolo (essendo un tema rilevante per tutti gli Stati del mondo), strumenti idonei a tutelare l'ambiente *latu sensu* inteso.

Al fine di poter rispondere a tale quesito, la prima parte dell'elaborato si focalizzerà sulla nozione giuridica di ambiente, in tal senso l'analisi partirà dalla definizione di ambiente sviluppatasi nell'ordinamento internazionale. Si procederà quindi con un'analisi delle tappe più importanti dell'evoluzione storico-normativa della fiscalità ambientale in ambito internazionale che ha portato alla definizione del concetto di ambiente.

Nel secondo capitolo si effettuerà invece un'analisi più dettagliata della tassazione ambientale nel quadro giuridico europeo, partendo dall'imposizione in materia ambientale nell'ordinamento europeo per arrivare all'individuazione dei principi che sono stati man mano introdotti nella storia della imposizione ambientale in ambito europeo, particolare attenzione verrà infine riservata al principio "chi inquina paga".

Alla luce del quadro giuridico interazionale ed europeo descritto, verrà affrontata l'analisi della tassazione ambientale nel quadro giuridico nazionale, i principi a fondamento delle politiche italiane e gli strumenti a tutela dell'ambiente. Particolare attenzione sarà riservata al tema della tutela dell'ambiente nella nostra Carta Costituzionale, importante in tal senso sarà l'esame della Legge costituzionale n. 3/2001 che ha modificato il Titolo V

---

<sup>1</sup> Come noto l'inquinamento atmosferico è diventato la quarta causa di morte a livello mondiale. Secondo i dati dell'OMS (Organizzazione Mondiale della Sanità) ogni anno muoiono circa 8 milioni di persone a causa dell'esposizione all'aria deteriorata.

della Costituzione e disciplinato la materia ambientale. Quest'ultima analisi sarà utile per introdurre il tema della definizione e del concetto di "tributo ambientale" e della sua evoluzione storica da tributo con finalità ambientale a tributo ambientale in senso stretto.

Negli ultimi due capitoli, l'attenzione verrà focalizzata su le singole fattispecie impositive della fiscalità ambientale nazionale. Verranno affrontati alcuni casi di cronaca nazionale che hanno riguardato più da vicino il tema della tutela ambientale come il Caso ILVA in merito all'emergenza ambientale a Taranto, ed il Caso Costa Concordia con riferimento ai danni arrecati all'ambiente dalle sostanze nocive derivanti dalla nave dopo il naufragio.

Infine, l'approfondimento di questo tema ci permetterà di pervenire ad alcune importanti osservazioni concernenti la fiscalità ambientale nel nostro ordinamento.

## CAPITOLO I

### IL CONCETTO DI AMBIENTE E LA SUA EVOLUZIONE STORICA NEL QUADRO GIURIDICO INTERNAZIONALE.

SOMMARIO: 1. La nozione giuridica di ambiente: un approccio interdisciplinare. – 2. L'evoluzione storico-normativa della fiscalità ambientale nel quadro giuridico internazionale. – 2.1. La Conferenza di Stoccolma sull'ambiente del 1972. - 2.2. Il Vertice di Rio de Janeiro del 1992. - 2.3. Dal Vertice di Rio de Janeiro alla dichiarazione di Johannesburg. - 2.4. La Dichiarazione di Johannesburg del 2002. - 2.5. La Conferenza sullo sviluppo sostenibile di Rio de Janeiro del 2012. - 3. Osservazioni conclusive su la fiscalità ambientale internazionale.

#### **1. La nozione giuridica di ambiente: un approccio interdisciplinare.**

Fino alla metà degli anni 80 del Secolo scorso, nell'ordinamento italiano, non esisteva ancora alcuna disciplina in materia ambientale e nessun "soggetto" dell'apparato statale dotato delle necessarie competenze per attuare una seria politica ambientale.

Prima della nota riforma del 2001, la nostra Carta costituzione non conteneva, infatti, alcun riferimento esplicito all'ambiente come nozione autonoma ed unitaria<sup>2</sup>.

Solo con la riforma del Titolo V della Costituzione (L. Cost. n. 3 del 2001), il termine "ambiente" fa' il suo ingresso nella Costituzione e, precisamente, all'art. 117<sup>3</sup>, ove viene disposto che "*la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali*" è di competenza esclusiva dello Stato (2° comma) e che "*la valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali*" (3° comma) è materia di legislazione concorrente (con le Regioni)<sup>4</sup>.

Sul tema è intervenuto anche il Giudice delle Leggi, il quale sulla base di precedenti pronunce<sup>5</sup>, ha definito l'ambiente "*come "valore" costituzionalmente protetto, che, in quanto tale, delinea una sorta di materia "trasversale", in ordine alla quale si manifestano competenze*

<sup>2</sup> GRASSI.S., *Problemi di diritto costituzionale dell'ambiente*, Milano, 2012, p. 74.

<sup>3</sup> NESPOR.S., DE CESARIS.A.L., *Codice dell'ambiente*, Milano, 2011, p. 104.

<sup>4</sup> Altri riferimenti in tema possono rinvenirsi anche agli artt. 2, 3, 9 e 32 della Costituzione. DORIGO.F. - MASTELLONE.P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p.136.

<sup>5</sup> Cfr. Corte Cost. 536/02, la quale ha definito l'ambiente come bene unitario e valore trasversale costituzionalmente protetto.

*diverse, che ben possono essere regionali, spettando allo Stato le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale”.*

Ma i primi problemi ambientali che si affrontarono non potevano esaurirsi a livello nazionale, in quanto avevano ad oggetto tematiche di interesse comune a più Stati.

Ed invero, la problematica ambientale coinvolge la comunità internazionale nella sua globalità, oltrepassando i confini dei singoli Stati (tanto che tra le norme fondamentali dell'Organizzazione Mondiale del Commercio - anche conosciuta con l'acronimo OMC<sup>6</sup> - è stabilita un'esplicita deroga alla libertà di commercio qualora sussistano ragioni di tutela ambientale<sup>7</sup>).

Il tentativo di diversi Stati di dare una nozione giuridica condivisa di ambiente sulla quale istituire le legislazioni nazionali e le politiche in materia di tutela dell'ambiente ha avuto inizio a partire dal 1970<sup>8</sup>. Come meglio si approfondirà nel proseguo, il concetto di diritto internazionale di ambiente trae origine dalla Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente Umano, che si è tenuta a Stoccolma nel 1972, la quale ha sancito per la prima volta una serie di principi in materia di salvaguardia dell'ambiente.

Il tema ambientale trova disciplina anche a livello europeo sebbene manchi una vera e propria definizione in tal senso. L'unico riferimento da cui si può trarre una definizione di ambiente si trova infatti nella Direttiva n. 337/85 CEE, nella quale, all'art. 3, individua una serie di elementi quali la fauna, la flora, il suolo, l'acqua, il paesaggio, l'aria<sup>9</sup> riconducibili a tale concetto. In altre parole, nell'ordinamento europeo, il termine “ambiente”

---

<sup>6</sup> Si tratta di un'organizzazione internazionale creata allo scopo di supervisionare numerosi accordi commerciali tra gli stati membri. Vi aderiscono attualmente 164 Paesi.

<sup>7</sup> ROTA. R., *Lezioni di diritto dell'ambiente*, Roma, 2012, p. 29.

<sup>8</sup> Sebbene, come si legge in M. DI LELLO – G. D'ANGELO – E. MOSCHIANO, *Legislazione ambientale urbanistica in Italia e in Campania*, 29, il diritto internazionale dell'ambiente trae la sua origine nel lontano 1941, in occasione di una controversia nata tra il Canada e gli Stati Uniti a causa dei fumi inquinanti emessi dalla fonderia Trail, ubicata nel territorio canadese al confine con quello statunitense.

<sup>9</sup> ROTA. R., *Lezioni di diritto dell'ambiente*, Roma, 2012, p. 29.

è recepito in senso stretto come (fauna, flora, acqua, suolo, aria), nonché come salute, risorse naturali e paesaggio<sup>10</sup>.

## **2. L'evoluzione storico-normativa della fiscalità ambientale nel quadro giuridico internazionale.**

Nel procedere in questa analisi storico-normativa del concetto di ambiente e di fiscalità ambientale è necessario ricostruire una panoramica delle Conferenze e dei Trattati internazionali che hanno contribuito all'elaborazione giuridica dell'ambiente e all'affermazione della politica ambientale nei vari Paesi.

I primi problemi ambientali, infatti, non potevano esaurirsi a livello nazionale, avendo ad oggetto tematiche di comune interesse per gli Stati.

Ecco perché, a livello internazionale, si distinguono oggi quattro tappe principali in cui si è sviluppata la materia ambientale:

1. la conferenza di Stoccolma del 1972;
2. la Conferenza di Rio de Janeiro del 1992,
3. il Summit di Johannesburg del 2002, che successivamente ha preso il nome di “Vertice Mondiale sullo Sviluppo Sostenibile”;
4. la Conferenza sullo sviluppo sostenibile tenutasi a Rio de Janeiro il 20-22 giugno 2012<sup>11</sup>.

Specialmente, la Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente umano (UNCHE, United Nations Conference of Human Environment), svoltasi a Stoccolma nel 1972, ha offerto lo spunto per l'inizio di una presa di coscienza a livello globale ed istituzionale dei problemi collegati all'ambiente. Nella relativa dichiarazione finale si afferma infatti che: *“Siamo arrivati ad un punto della storia in cui dobbiamo regolare le nostre azioni verso il mondo intero, tenendo conto innanzitutto delle loro ripercussioni sull'ambiente”*.

Fino agli anni '80 del Secolo scorso, l'approccio all'ambiente ha avuto una connotazione in prevalenza settoriale e ripristinatoria nel solco

---

<sup>10</sup> MICELI. R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, in *Rivista trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2016, p. 62.

<sup>11</sup> DORIGO. F. - MASTELLONE.P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*. cit., p.45.

di una politica ambientale non precauzionale, diretta perlopiù al riparo del danno prodotto. Soltanto a partire dagli anni '90 del Secolo scorso si è creata una nuova prospettiva basata sulla precauzione e riduzione degli ecodisastrì, nel corso della Conferenza delle Nazioni Unite su Ambiente e Sviluppo, svoltasi a Rio de Janeiro del 1992, si sono definite infatti soluzioni in grado di rispondere all'esigenza di un nuovo approccio, più sensibile alla dimensione sociale, e alla esigenza di istituire nuovi strumenti, tramite i quali iniziare un processo di sviluppo sostenibile, nella consapevolezza della stretta correlazione esistente tra ambiente e sviluppo<sup>12</sup>. In altre parole, nella Conferenza di Rio de Janeiro del 1992, le rappresentanze nazionali partecipanti ebbero per obiettivo quello di fermare il deterioramento ambientale e di porre le basi per l'attuazione di uno *sviluppo sostenibile*<sup>13</sup>.

Diversamente da quanto avvenuto nelle due precedenti Conferenze, la Conferenza tenutasi a Johannesburg nel 2002 evitò di definire nuovi principi ovvero di favorire la conclusione di trattati internazionali, poiché l'obiettivo essenziale era quello di valutare i progressi compiuti a seguito dell'attuazione della Conferenza di Rio e l'applicazione del principio di sviluppo sostenibile attraverso il bilanciamento delle sue tre essenziali componenti : *sviluppo economico, protezione dell'ambiente e sviluppo sociale*<sup>14</sup>.

Vent'anni dopo, sempre a Rio de Janeiro, si è tenuta una nuova Conferenza delle Nazioni Unite sullo sviluppo sostenibile, denominata anche Conferenza Rio+20, con il dichiarato obiettivo di rinnovare l'impegno politico per lo sviluppo sostenibile, controllando lo stato di attuazione degli impegni internazionali presi negli ultimi due decenni in un impegno politico chiamato "*Il futuro che vogliamo*"<sup>15</sup>.

### **2.1. La Conferenza di Stoccolma sull'ambiente del 1972.**

La Conferenza di Stoccolma del 1972 fu la prima Conferenza a concentrarsi esclusivamente sulla tematica ambientale alla quale

---

<sup>12</sup> ANTICH.F., *Origine ed evoluzione del diritto internazionale ambientale. Verso una governance globale dell'ambiente*, in *ambienteditto.it*.

<sup>13</sup>DORIGO. F. - MASTELLONE.P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*. cit., p.50.

<sup>14</sup> *Ivi.*, p.53.

<sup>15</sup> BECHERI. E. - MAGGIORE.G., *Rapporto sul turismo italiano*, Milano, 2013, p. 576.

parteciparono 113 Stati e di 13 organizzazioni internazionali (tra cui spicca anche la Comunità Economica Europea).

La Conferenza si è conclusa con l'adozione di tre atti giuridicamente non vincolanti:

- a) una *Risoluzione relativa ad accordi istituzionali e finanziari*;
- b) un *Piano d'azione* contenente 109 raccomandazioni;
- c) una *Dichiarazione delle Nazioni Unite* volta ad indicare regole per la protezione dell'ambiente<sup>16</sup>.

La Dichiarazione costituisce senz'altro il risultato più importante prodotto dalla Conferenza, nella quale viene, tra le altre cose, affermato che *“la protezione ed il miglioramento dell'ambiente è una questione di capitale importanza che riguarda il benessere dei popoli e lo sviluppo economico nel mondo intero; ed ancora che la capacità dell'uomo di trasformare il suo ambiente, se adoperata con discernimento, può apportare a tutti i popoli i benefici dello sviluppo e la possibilità di migliorare la qualità della vita. Applicato erroneamente o avventatamente, lo stesso potere può provocare un danno incalcolabile agli esseri umani ed all'ambiente”*.

A tale scopo, la Dichiarazione enuncia ben 26 principi a tutela dell'ambiente e che devono considerarsi all'origine del diritto internazionale dell'ambiente<sup>17</sup>.

Tra essi è necessario ricordare:

1. *il diritto fondamentale alla libertà, all'eguaglianza e a condizioni di vita soddisfacenti, in un ambiente che gli consenta di vivere nella dignità e nel benessere, ed è altamente responsabile della protezione e del miglioramento dell'ambiente davanti alle generazioni future*<sup>18</sup>;

2. *Le risorse naturali della Terra, ivi incluse l'aria, l'acqua, la flora, la fauna e particolarmente il sistema ecologico naturale, devono essere salvaguardate a beneficio delle generazioni presenti e future,*

---

<sup>16</sup> Cfr. ancora DORIGO. F. - MASTELLONE.P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p.46.

<sup>17</sup> MARZANATI. A. - MATTIONI.A., *La fraternità come principio del diritto pubblico*, Roma, 2007, p. 132.

<sup>18</sup> Principio 1 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

*mediante una programmazione accurata o una appropriata amministrazione<sup>19</sup>;*

*3. La capacità della Terra di produrre risorse naturali rinnovabili deve essere mantenuta e, ove ciò sia possibile, ripristinata e migliorata<sup>20</sup>;*

*4. L'uomo ha la responsabilità specifica di salvaguardare e amministrare saggiamente la vita selvaggia e il suo habitat, messi ora in pericolo dalla combinazione di fattori avversi. La conservazione della natura, ivi compresa la vita selvaggia, deve perciò avere particolare considerazione nella pianificazione dello sviluppo economico<sup>21</sup>;*

*5. Le risorse non rinnovabili della Terra devono essere utilizzate in modo da evitarne l'esaurimento futuro e da assicurare che i benefici del loro sfruttamento siano condivisi da tutta l'umanità<sup>22</sup>;*

*6. Gli scarichi di sostanze tossiche o di altre sostanze in quantità e in concentrazioni di cui la natura non possa neutralizzare gli effetti, devono essere arrestati per evitare che gli ecosistemi ne ritraggano danni gravi o irreparabili. La giusta lotta di tutti i Paesi contro l'inquinamento deve essere appoggiata<sup>23</sup>;*

*7. Gli Stati devono prendere tutte le misure possibili per prevenire l'inquinamento dei mari con sostanze che possano mettere a repentaglio la salute umana, danneggiare le risorse organiche marine, distruggere valori estetici o disturbare altri usi legittimi dei mari<sup>24</sup>;*

*8. Le deficienze ambientali dovute alle condizioni di sottosviluppo ed ai disastri naturali pongono gravi problemi e possono essere colmate, accelerando lo sviluppo mediante il trasferimento di congrue risorse finanziarie e l'assistenza tecnica, quando richiesta, in aggiunta agli sforzi compiuti da Paesi in via di sviluppo stessi<sup>25</sup>.*

---

<sup>19</sup> Principio 2 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

<sup>20</sup> Principio 3 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

<sup>21</sup> Principio 4 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

<sup>22</sup> Principio 5 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

<sup>23</sup> Principio 6 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

<sup>24</sup> Principio 7 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

<sup>25</sup> Principio 9 della Conferenza di Stoccolma del 1972.

Con la Conferenza di Stoccolma, per la prima volta, dunque, la comunità internazionale pone al centro dei propri interessi il tema della difesa dell'ambiente.

## **2.2. Il Vertice di Rio de Janeiro del 1992.**

Vent'anni dopo la conferenza di Stoccolma, si tiene a Rio de Janeiro, dal 3 al 14 giugno del 1992, la Conferenza delle Nazioni Unite su ambiente e sviluppo (UNCED) che segna un'altra importante tappa nella complessa evoluzione storica del tema ambientale.

La UNCED rappresenta senz'altro una tappa fondamentale in cui i 183 Stati partecipanti hanno assunto l'impegno di promuovere uno sviluppo economico e sociale compatibile con l'esigenza di salvaguardare l'ambiente.

Durante il Vertice vengono raggiunti importanti accordi sul futuro del pianeta e, in particolare:

1) la Dichiarazione di Rio sull'Ambiente e lo Sviluppo definisce in 27 punti i diritti<sup>26</sup> e le responsabilità degli Stati nei riguardi dello sviluppo sostenibile<sup>27</sup>;

2) l'Agenda 21, articolata in 40 capitoli, pone lo sviluppo sostenibile come una prospettiva da perseguire per tutti i popoli del mondo;

3) la Dichiarazione di principi sulle foreste stabilisce il diritto degli Stati a utilizzare le foreste secondo le proprie necessità, senza ledere i principi di conservazione e di sviluppo delle stesse;

4) la Convenzione Quadro sui Cambiamenti Climatici pone obblighi di carattere generale miranti a contenere e stabilizzare la produzione di gas che contribuiscono all'effetto serra;

---

<sup>26</sup> Nella dichiarazione sono enunciati una serie principi, tra i quali si ricorda il principio n. 3 in cui è sancito che: *“il diritto allo sviluppo deve essere realizzato in modo da soddisfare equamente le esigenze relative all'ambiente ed allo sviluppo delle generazioni presenti e future”*. Cfr. ancora MARZANATI. A. - MATTIONI.A., *La fraternità come principio del diritto pubblico*, cit., p. 132.

<sup>27</sup> La Dichiarazione ha avuto quale principale risultato quello di *“operare l'integrazione di valutazioni e precetti attinenti allo sviluppo economico nel contesto dei principi applicabili alla tutela internazionale dell'ambiente”*. Cfr., B. BERTANINI, *Tutela della salute, principio di precauzione e mercato del medicinale*, Torino, 2016, p. 27.

5) la Convenzione sulla Diversità Biologica ha l'obiettivo di tutelare la specie nei loro habitat naturali e riabilitare quelle in via di estinzione.

È importante sottolineare che tra i 27 principi definiti nella *Dichiarazione sull'ambiente e sullo sviluppo* si trovano: il principio di equità fra generazioni<sup>28</sup>; il principio d'integrazione<sup>29</sup>; il principio delle responsabilità comuni ma differenziate<sup>30</sup>; il principio di non discriminazione<sup>31</sup>; il principio di precauzione<sup>32</sup>; il principio chi inquina paga<sup>33</sup>.

In altre parole, il principale obiettivo dei rappresentanti degli Stati era quello di creare una *partnership* globale, attraverso la creazione di nuovi livelli di cooperazione tra Stati, per fermare il degrado ambientale e porre le basi per garantire l'attuazione di uno sviluppo eco-sostenibile.

### **2.3. Dal Vertice di Rio de Janeiro alla dichiarazione di Johannesburg**

Altri importanti eventi riguardanti lo sviluppo sostenibile si sono verificati negli anni che seguirono la Conferenza di Rio. Tra questi è necessario ricordarne alcuni.

Nel 1997, più di 180 Paesi, in occasione della Conferenza delle Parti "COP3" della Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (UNFCCC), sottoscrissero a Kyoto, in Giappone, il trattato internazionale in materia ambientale riguardante il surriscaldamento globale da più di 180 Paesi anche noto come il nome di Protocollo di Kyoto, o accordo di Kyoto, o solamente Kyoto<sup>34</sup>.

---

<sup>28</sup> Tale principio garantisce il diritto allo sviluppo in armonia con le esigenze dell'ambiente e delle generazioni presenti e future.

<sup>29</sup> Tale principio considera l'integrazione ambientale come strumento per lo sviluppo sostenibile.

<sup>30</sup> In base al quale ciascuno Stato è responsabile secondo il differente contributo al degrado ambientale globale.

<sup>31</sup> In base al quale le misure di politica commerciale a fini ecologici non dovranno costituire un mezzo di discriminazione arbitraria o ingiustificata o una restrizione dissimulata al commercio internazionale.

<sup>32</sup> In base al quale in caso di rischio di danno grave o irreversibile, l'assenza di certezza scientifica assoluta non deve servire da pretesto per differire l'adozione di misure adeguate ed efficaci, anche in rapporto ai costi, dirette a prevenire il degrado ambientale.

<sup>33</sup> In base al quale è l'inquinatore a dover sostenere il costo dell'inquinamento.

<sup>34</sup> CAPRA.G., *Sostenibilità energetica e scienza della sostenibilità*, Roma, 2010, p.150.

Per la prima volta nella storia, il Protocollo di Kyoto ha stabilito obiettivi coattivi di riduzione delle emissioni per i Paesi industrializzati, ed ha rappresentato il primo passo per la reale attuazione dell'obiettivo generale stabilito dalla Convenzione Quadro, ovvero la stabilizzazione delle emissioni di gas serra nell'atmosfera ad un livello in grado di prevenire nocive interazioni umane con il sistema climatico, in attuazione di quanto stabilito dagli artt. 4(2)(a) e 4(2)(b) della Convenzione stessa ed in linea con quanto previsto dal "Mandato di Berlino"<sup>35</sup>.

Successivamente, il 25 giugno 1998, venne sottoscritta, su approvazione dell'UNECE (la Commissione Economica per l'Europa delle Nazioni Unite), la Convenzione di Aarhus ("*Convenzione sull'accesso alle informazioni, la partecipazione del pubblico ai processi decisionali e l'accesso alla giustizia in materia ambientale*"). Si tratta del più importante strumento obbligante a livello internazionale concernente i diritti procedurali in materia di ambiente, per di più il primo esempio di impegno sopranazionale di dare effettività al principio 10 della Dichiarazione di Rio. Come risaputo la Convenzione si prefigge l'obiettivo di creare un unico quadro di riferimento per una triade di diritti procedurali in materia di ambiente, costituiti dal diritto di accesso all'informazione (artt. 4 e 5), dal diritto di partecipazione ai processi decisionali (artt. 6, 7 e 8) e dal diritto di accesso alla giustizia (art. 9)<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> MONTINI.M., *Il protocollo di Kyoto e il clean development mechanism: aspetti giuridici e istituzionali. L'esperienza nei Balcani*, Milano, 2008, p.11.

Con la legge n. 120 del 1 giugno 2002, n. 120, l'Italia ha recepito la Ratifica del Protocollo di Kyoto alla Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, fatto a Kyoto l'11 dicembre 1997. L'obiettivo di riduzione per l'Italia è pari al 6,5 % rispetto ai livelli del 1990, pertanto, prendendo in considerazione i dati registrati al 1990, la quantità di emissioni assegnate all'Italia non potrà eccedere nel periodo 2008-2012 il valore di 487,1 Mt CO<sub>2</sub> eq (valore obiettivo per l'Italia). A partire dal 2005 il governo Italiano ha disposto una serie di misure finalizzate alla riduzione delle emissioni di gas serra. CUMO.F. - DI MATTEO.U. - BURLANDI.S., *Applicazione critica del protocollo per la valutazione della sostenibilità energetica e ambientale degli edifici*, Roma, 2012, p.15.

<sup>36</sup> FRANCONI.G. - GESTRI. M. - RONZITTI. N. - SCOVAZZI. T., *Accesso alla giustizia dell'individuo nel Diritto Internazionale e dell'Unione Europea*, Milano, 2008, p.400.

Qualche anno dopo, nel 2000, a Montreal, venne sottoscritto da 130 Paesi il Protocollo della biosicurezza. In conformità con l'approccio cautelativo riaffermato dal principio n. 15 della Dichiarazione di Rio sull'ambiente e lo sviluppo del 1992, l'obiettivo del protocollo fu quello di contribuire a garantire un opportuno livello di salvaguardia nell'ambito del trasferimento, della manipolazione e dell'uso sicuri degli organismi viventi modificati ottenuti con la contemporanea biotecnologia che possono esercitare effetti negativi sulla conservazione e l'uso sostenibile della diversità biologica, considerando anche i pericoli per la salute umana, e con particolare attenzione ai movimenti transfrontalieri<sup>37</sup>.

In occasione del convegno tenutosi a Stoccolma dal 22 al 23 maggio 2001 venne firmata la Convenzione sulle sostanze inquinanti non degradabili con la quale venne posto l'obiettivo di eliminare e diminuire l'uso di alcune sostanze nocive per la salute umana e per l'ambiente definite inquinanti organici persistenti (POP o POPs).

Ed infine nel 2002, dal 18 al 22 marzo si è tenuta a Monterrey, in Messico, la Conferenza internazionale sul finanziamento dello sviluppo per preparare il Vertice dell'ONU che si sarebbe tenuto a Johannesburg a fine agosto 2002. In tale occasione i Paesi partecipanti si sono riuniti per predisporre una strategia diretta a mobilitare le risorse nazionali, a procurare investimenti stranieri diretti e altri flussi finanziari privati, a favorire il commercio quale motore di crescita, a potenziare la cooperazione finanziaria e tecnica nonché a rafforzare la coerenza sistemica degli strumenti internazionali monetari, commerciali e finanziari a favore dello sviluppo.

#### **2.4. La Dichiarazione di Johannesburg del 2002.**

Dieci anni dopo la Conferenza di Rio, nel 2002, fu convocato a Johannesburg un nuovo "Vertice Mondiale sullo Sviluppo Sostenibile" (WSSD) che ha prodotto la Dichiarazione di Johannesburg ed il Piano d'azione di Johannesburg.

Il primo documento, *la Dichiarazione di Johannesburg sullo sviluppo sostenibile*, è un atto politico con il quale si è voluto dare

---

<sup>37</sup> NASELLI.F., *Animare un'alternativa mediterranea allo sviluppo. Il turismo per uno sviluppo relazionale integrato*, Milano, 2012, p. 375.

continuità ai lavori iniziati a Stoccolma e Rio de Janeiro con l'obiettivo di rinnovare l'impegno dei Governi all'effettiva attuazione di uno sviluppo sostenibile. Mentre il secondo documento, *il Piano di attuazione*, è un documento programmatico di indirizzo politico e di azione molto importante per molti dei Paesi e delle organizzazioni che si sono impegnate nello sviluppo sostenibile. Il piano d'attuazione, fra le altre cose, formalizza l'Obiettivo 2010 sulla biodiversità e ne assegna la responsabilità per il suo raggiungimento alla Convenzione sulla diversità biologica.

Il vertice del 2002 ha avuto una funzione fondamentale oltre che per la realizzazione di nuove forme di cooperazione, anche per aver mutato il modo di concepire l'intervento in materia di ambiente.

Nel corso del Vertice di Johannesburg, l'attenzione degli Stati si è spostata dalla *creazione di norme* di tipo ambientale in un primo momento, sul *metodo* tramite il quale ottenere gli obiettivi prefissati dalla legislazione ambientale<sup>38</sup>.

## **2.5. La Conferenza sullo sviluppo sostenibile di Rio de Janeiro del 2012.**

A vent'anni di distanza dalla prima conferenza a Rio de Janeiro, con la Risoluzione RES/64/236 del 23 dicembre 2009, l'Assemblea Generale delle Nazioni Unite ha stabilito di organizzare nel 2012 una nuova Conferenza delle Nazioni Unite sullo Sviluppo Sostenibile (UNCSD), denominata Rio+20.

Obiettivo della Conferenza è stato quello di rinnovare l'impegno politico tra gli Stati partecipanti per lo sviluppo sostenibile, verificare lo stato di attuazione degli impegni internazionali assunti negli ultimi due decenni, e cercare di convogliare gli sforzi dei governi e dell'intera società civile verso obiettivi comuni e verso le nuove sfide da affrontare.

La Conferenza si è concentrata su due temi molto importanti:

- *economia verde nel contesto dello sviluppo sostenibile e riduzione della povertà*: intesa come transizione verso un'economia verde, adeguata al contesto nazionale che consista in un nuovo paradigma che

---

<sup>38</sup> Cfr. ancora DORIGO. F.; MASTELLONE.P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p.46.

cerchi di diminuire talune minacce globali come il detrimento della biodiversità, i cambiamenti climatici, la desertificazione, il deperimento delle risorse naturali, e al tempo stesso favorire un benessere economico e sociale;

- *quadro istituzionale per lo sviluppo sostenibile*: inteso come riferimento al modello di governance globale per lo sviluppo sostenibile, includendo le istituzioni addette di monitorare, sviluppare e attuare le politiche di sviluppo sostenibile tramite i suoi tre pilastri: economico, ambientale e sociale<sup>39</sup>.

### **3. Osservazioni conclusive su la fiscalità ambientale internazionale.**

A conclusione di questa breve ricostruzione storico-normativa, appare utile, ai fini di un adeguato approfondimento del tema oggetto dell'elaborato, analizzare i diversi livelli in cui si snoda il tema della fiscalità ambientale.

Tre sono i livelli di sviluppo che riguardano la materia della tassazione ambientale ossia: quello internazionale, quello europeo<sup>40</sup> e quello nazionale<sup>41</sup>.

L'Organizzazione delle Nazioni Unite (anche conosciuta con l'acronimo ONU) è stata la prima sede ad occuparsi della materia ambientale e ad avviare una politica di cooperazione internazionale per la

---

<sup>39</sup> BECHERIE. - MAGGIORE.G., *Rapporto sul turismo italiano*, cit., p.576.

<sup>40</sup> È bene precisare che, in base al diritto dell'Unione ed Internazionale, per tassazione ambientale si intende qualsiasi forma prelievo, tariffa, tassa, canone, imposta, indipendentemente dalle peculiarità proprie degli ordinamenti in riferimento alla natura del prelievo stesso: per tributo ambientale si intende qualsiasi entrata pubblica, dovuta dall'inquinatore per contribuire a ridurre o eliminare l'inquinamento.

<sup>41</sup> Così MICELI.R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, in *Rivista trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2016, p. 61. Si sono così generate discipline che – pur attinenti allo stesso tema – hanno acquisito principi generali, contenuti e prospettive di crescita per certi versi autonome. La genesi del tema avviene a “livello internazionale”, ove una disciplina dell'ambiente si sviluppa nella seconda metà del secolo scorso. In questo momento l'interesse per tale tema emerge soprattutto nell'ambito della dottrina economica e nei contesti delle organizzazioni internazionali, dove l'ambiente assume gradualmente il valore di bene universale, da rispettare e proteggere secondo comuni linee guida per garantire la sopravvivenza delle generazioni future. Su tale evoluzione, *ex pluribus*, CARAVITA, *Diritto dell'Ambiente*, Bologna, 2005, p. 70; G. CORDINI – P. FOIS – S. MARCHISIO, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Torino, 2008, *passim*.

risoluzione di problemi di carattere economico, sociale, culturale, umanitario legati al tema. In tal senso, l'ONU ha fondato dei Comitati intergovernativi finalizzati ad un confronto che ha coinvolto gli Stati sulla tematica ambientale. Si ricorda anche il programma delle Nazioni Unite per l'ambiente<sup>42</sup> (United Nations Environment Programme, UNEP) che era a livello interstatale, l'unica organizzazione che possedeva le competenze generali in merito all'ambiente, il quale ha adottato convenzioni internazionali<sup>43</sup>.

Sempre in ambito internazionale si ricorda anche l'OCSE<sup>44</sup> (l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) che

---

<sup>42</sup> Il Programma delle Nazioni Unite per l'ambiente (UNEP) fu istituito dalla Conferenza delle Nazioni Unite tenuta a Stoccolma a metà del giugno 1972, in attuazione della decisione adottata dall'Assemblea dell'ONU che si fece carico dei problemi e delle preoccupazioni per lo stato dell'ambiente esistenti in tutti i Paesi. L'UNEP (United Nations Environment Programme) ha la sede centrale in Nairobi (Kenya) ed opera in molti paesi tramite uffici regionali. Fanno parte dell'organizzazione gli Stati europei che concorrono alla sua attività con proposte e con l'attuazione di iniziative per la sostenibilità ambientale a livello della Comunità. L'ufficio per l'Europa ha sede a Ginevra. L'UNEP ha per finalità principale il controllo dei cambiamenti climatici, per salvaguardare dalle variazioni le popolazioni più esposte. I suoi compiti principali sono la prevenzione dei disastri ambientali, la promozione di intese tra gli Stati per la riduzione del riscaldamento globale, le attività di cooperazione per studiare, definire ed attuare le soluzioni più idonee per la tutela delle risorse naturali e paesaggistiche e per la corretta gestione delle fonti energetiche. NARDUCCI. F. - NARDUCCI.R., *Guida normativa per l'amministrazione locale*, 2015, Santarcangelo di Romagna, 2015.

<sup>43</sup> D'AGOSTINO. P. - SALOMONE. R., *La tutela dell'ambiente, profili penali e sanzionatori*, Padova, 2011, p. 15.

<sup>44</sup> L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (L'OCSE) è stata istituita con la Convenzione di Parigi firmata il 14 dicembre 1960 ed entrata in vigore il 30 settembre 1961. Il ruolo chiave dell'OCSE è quello di migliorare la cooperazione ed il coordinamento anche nel settore statistico fra le diverse aree geo-economiche avanzate, considerando che sono i paesi più industrializzati e sviluppati ad essere membri di questa organizzazione, sia per una continua crescita nelle nazioni coinvolte sia per assistere e supportare i paesi meno avanzati nel processo di sviluppo. La missione dell'OCSE, come formulata dall'art. 1 della Convenzione, è quella di promuovere politiche finalizzate a : 1) raggiungere un elevato livello di sviluppo sostenibile dell'economia e dell'occupazione ed un miglioramento del tenore di vita nei Paesi membri, mantenendo la stabilità finanziaria e contribuendo allo sviluppo dell'intera economia mondiale.; 2) contribuire ad una sana espansione economica nei Paesi membri e non membri, in via di sviluppo economico; 3) contribuire all'espansione del commercio mondiale su una base multilaterale e non discriminatoria conformemente agli obblighi internazionali. TOMELI. R., *L'ordinamento della statistica ufficiale*, Milano, 2006, p. 47-48.

rappresenta un forum in cui i Governi collaborano per risolvere i problemi ambientali, sociali ed economici<sup>45</sup>.

L'OCSE ha stabilito cinque categorie di strumenti economici per la salvaguardia dell'ambiente: i tributi, i sussidi, i depositi cauzionali, le penalità ed altre misure di deterrenza, i permessi negoziabili ed altri interventi di mercato<sup>46</sup>.

Per molto tempo, in ambito internazionale, la tassazione ambientale è stata concepita come qualsiasi entrata pubblica che l'inquinatore dovesse pagare per prevenire o ridurre l'inquinamento indipendentemente dalle distinzioni applicative nei vari Stati.

A tal fine, come si avrà modo di evidenziare nel proseguo, importante è stato il ruolo delle Istituzioni europee nell'affermazione dell'importanza della politica ambientale, attraverso le varie fasi e i vari trattati e programmi d'azione, che si sono susseguiti nel tempo ed attraverso i quali si è attribuito sempre maggiore importanza all'ambiente e all'individuazione degli strumenti più adeguati a garantirne la tutela.

---

<sup>45</sup> Per approfondire si veda OECD, *Studi economici dell'OCSE: Italia 2019*, OECD Publishing, Paris, 2019. L'OCSE svolge altresì un ruolo di apripista nelle iniziative volte a comprendere i nuovi sviluppi del mondo attuale e le preoccupazioni che ne derivano. L'OCSE aiuta i governi ad affrontare situazioni nuove con l'esame di temi quali il governo societario, l'economia dell'informazione e delle sfide poste dall'invecchiamento demografico. L'Organizzazione offre ai Governi un quadro di riferimento in cui possono raffrontare le loro esperienze in materia di politiche governative, individuare risposte a problemi comuni, identificare le buone pratiche e lavorare per il coordinamento delle politiche nazionali e internazionali.

<sup>46</sup> Per approfondimenti, si veda ALFANO. R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, Torino, 2012, p. 18-19. Le cinque categorie di strumenti economici sono: 1) i tributi (tasse o imposte) e le tariffe che possono avere una funzione disincentivante, o di gettito o entrambe; 2) i sussidi, che hanno funzione di aiuto finanziario per promuovere misure e attività volte alla riduzione dell'inquinamento; 3) i depositi cauzionali, che consistono in sovrapprezzi sulle vendite dei prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta ecocompatibile e di riciclaggio; 4) le penalità ed altre misure di deterrenza (quali l'obbligo di prestare fideiussione) applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti; 5) i permessi negoziabili ed altri interventi di mercato, che limitano le produzioni inquinanti e favoriscono processi industriali da cui deriva un minore impatto ambientale.

## CAPITOLO II

### LA TASSAZIONE AMBIENTALE NEL QUADRO GIURIDICO EUROPEO

SOMMARIO: 1. La politica ambientale europea: l'evoluzione storica. - 2. La competenza dell'Unione Europea in materia di imposizione ambientale. - 2.1. L'armonizzazione dell'imposizione ambientale. - 3. Il principio di "chi inquina paga". - 3.1. La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale. - 4. Le competenze degli Stati membri ed i vincoli derivanti dal Trattato. - 4.1. Il divieto di dazi doganali e di tasse ad effetto equivalente. - 4.2. Il divieto di discriminazione fiscale. - 4.3. Il divieto di aiuti di Stato.

#### **1. La politica ambientale europea: l'evoluzione storica.**

Nei paragrafi precedenti ci si è soffermati sul percorso di affermazione dell'ambiente come diritto fondamentale in ambito internazionale adesso è invece necessario procedere ad un *excursus* storico delle iniziative e degli interventi europei che hanno contribuito all'affermazione di una politica ambientale.

Fondamentale, nell'affermazione di una politica ambientale europea, è stato il ruolo assunto dalle Istituzioni comunitarie e dai Trattati che si sono via via susseguiti.

Ed invero, la tutela dell'ambiente nel quadro giuridico europeo divenne, soprattutto a seguito del Trattato di Maastricht, un obiettivo dell'azione comunitaria. Oggi la tutela dell'ambiente è assicurata dal Titolo XX del TFUE e, in particolare, dagli artt. 191, 192, 193 del TFUE<sup>47</sup>.

Nell'evoluzione storico normativa della tutela ambientale in ambito europeo, si distinguono tre diversi periodi: un primo periodo (dal 1957 al 1985), un secondo periodo (dal 1986 al 1991) ed un terzo periodo successivo al Trattato di Maastricht (dal 1992 ad oggi)<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> MICELI. R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, cit., p. 61.

<sup>48</sup> Per un maggior approfondimento si veda: MICELI. R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, cit., p. 62. Per quel che concerne la politica europea in questa materia si distinguono essenzialmente tre periodi: 1) quello iniziale (periodo 1957 – 1985), in cui non vi è una disciplina generale dell'ambiente e quest'ultimo viene regolato solo strumentalmente agli obiettivi comunitari; 2) il periodo compreso tra l'entrata in vigore dell'Atto unico europeo e il Trattato di Maastricht (periodo 1986 – 1991) nell'ambito del quale la tutela dell'ambiente viene qualificata tra le competenze comunitarie; 3) il periodo successivo al Trattato di Maastricht (periodo dal 1992 ad oggi) nell'ambito del quale la tutela dell'ambiente diviene progressivamente centrale nella politica comunitaria.

È bene precisare però che, nella prima fase dell'esperienza comunitaria, i Trattati istitutivi non si sono fatti carico di occuparsi direttamente della tutela ambientale, e pertanto qualsiasi intervento in materia ambientale trovava giustificazione nell'art 100 del Trattato di Roma<sup>49</sup>. Nel 1951 e nel 1957 furono firmati i due trattati CECA ed EURATOM, i quali concernevano disposizioni in materia di protezione sanitaria e di sicurezza, che riguardavano l'ambiente<sup>50</sup>.

Le parti contraenti del Trattato di Roma non sentirono l'esigenza di istituire una politica ambientale comune, le basi di una politica ambientale si sono poste infatti soltanto in occasione della Conferenza internazionale di Stoccolma sull'ambiente umano<sup>51</sup>.

Nel 1986, venne emanato l'Atto Unico Europeo<sup>52</sup>, nel quale la tutela ambientale ha trovato la sua base giuridica: l'art 25<sup>53</sup> ha previsto l'introduzione del Titolo VII includendo gli artt. 130 R/S/T concernenti la

---

In questo momento – a seguito della codificazione del principio “chi inquina paga” – anche la materia tributaria acquisisce centralità in relazione alla protezione dell'ambiente.

<sup>49</sup> ALFANO. R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, Torino, 2012, p.7.

<sup>50</sup> VENTRE. T., *L'imposizione in materia ambientale*, Napoli, 2005, p. 36.

<sup>51</sup> Così, ALFANO. R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., p. 8-9.

<sup>52</sup> Per un approfondimento si veda BORIA P., *Diritto Tributario*, Torino, 2016, p. 211.

Dopo un primo periodo in cui la tutela ambientale era confinata da un ambito mercantile, rilevando come una sorta di pre-condizione per lo svolgimento corretto dei traffici commerciali e delle attività economiche, in seguito (a partire dall' Atto unico del 1986, dove ha ricevuto uno specifico e formale riconoscimento nel Trattato) si è andato gradualmente sviluppando un processo di promozione del valore “ambiente” come obiettivo autonomo, da perseguire indipendentemente dalle libertà economiche. Si è così formata la convinzione che lo sviluppo del mercato comune europeo non possa prescindere da standard ambientali adeguati, idonei ad assicurare un livello di crescita economica sostenibile ed eco-compatibile.

<sup>53</sup> Art 25, Atto Unico Europeo. Nella parte terza del trattato CEE è aggiunto un titolo VII così redatto: TITOLO VII AMBIENTE ARTICOLO 130 R .1. L'azione della Comunità in materia ambientale ha l'obiettivo: - di salvaguardare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente; - di contribuire alla protezione della salute umana; - di garantire un'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali. 2. L'azione della Comunità in materia ambientale è fondata sui principi dell'azione preventiva e della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché' sul principio “chi inquina paga”. Le esigenze connesse con la salvaguardia dell'ambiente costituiscono una componente delle altre politiche della Comunità. 3. Nel predisporre l'azione in materia ambientale la Comunità terrà conto:- dei dati scientifici e tecnici disponibili;- delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni della Comunità;- dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione;- dello sviluppo socioeconomico della Comunità nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni.

tutela dell'ambiente. L'atto unico europeo ha introdotto per la prima volta il principio di sussidiarietà *ex art. 130 R* nel settore dell'ambiente<sup>54</sup>.

Specialmente, con l'Atto unico Europeo si è andato rafforzandosi “il principio chi inquina paga”, stabilito nell'art. 191 del TFUE (e prima nell'art. 174 del Trattato di Nizza e nell'art 130 R dell'Atto unico), che ha istituito misure economiche, volte a costituire un deterrente rispetto ad attività inquinanti<sup>55</sup>.

Solo con il Trattato di Maastricht nel 1992 è stata affermata per la prima volta l'importanza dell'ambiente nella politica dell'Unione Europea<sup>56</sup>.

Con il predetto Trattato si sono riformulati gli artt. 130R, 130S e 130T, in particolare si evidenzia l'introduzione nell'art 130 R dei principi generali quali: la precauzione, l'azione preventiva, ed il “principio chi inquina paga”, diretti a disciplinare la politica ambientale in ambito comunitario<sup>57</sup>.

La politica ambientale e la sua integrazione nelle altre politiche divenne una delle finalità essenziali dell'Unione con il Trattato di Amsterdam<sup>58</sup>.

Nel dicembre 2007, con la sottoscrizione del Trattato di Lisbona (che ha mutato la denominazione del Trattato della Comunità Europea in Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea - TFUE)<sup>59</sup> il tema della

---

<sup>54</sup> ALFANO. R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., p. 8-9.

<sup>55</sup> BORIA. P., *Diritto Tributario*, Torino, 2016, p. 211.

<sup>56</sup> ALFANO.R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., p. 8-9.

La successiva approvazione del Trattato di Maastricht ha poi modificato ed esteso l'ambito applicativo dell'art. 130 R: il principio di sussidiarietà viene generalizzato ai sensi dell'art. 3 B, mentre l'art. 130 R sancisce che la politica ambientale comunitaria deve ruotare attorno ai principi della precauzione, dell'azione preventiva e del “chi inquina paga”. L'intensa attività di quegli anni culmina con la stipula del Trattato di Maastricht, nel 1992, con cui si realizza finalmente il pieno riconoscimento della politica ambientale, colmando l'originaria lacuna.

<sup>57</sup> Così MICELI. R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 163.

<sup>58</sup> CASTELLUCCIL., *Lezioni di politica economica ambientale*, Milano, 2017, p. 188.

<sup>59</sup> MATTEUCCI. S. C. - GUARRIELLO. F. - PUOTI. P., *Diritti Fondamentali e Politiche dell'Unione Europea dopo Lisbona*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2013, p. 97.

tutela ambientale trova espressa disciplina nel titolo XX del TFUE e, in particolare, negli artt. 191, 192, 193 del TFUE<sup>60</sup>.

La vigente disciplina comunitaria, contenuta nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, non dà una precisa definizione di “ambiente” la quale si desume però dall'art 191 TFUE, ove sono esposti gli obiettivi della politica comunitaria in materia di ambiente. Questo articolo, come ratificato nel Trattato di Lisbona, asserisce che la politica dell'Unione in materia di ambiente contribuisce a conseguire i seguenti obiettivi:

- a) la salvaguardia, la tutela ed il miglioramento della qualità dell'ambiente;
- b) la protezione della salute umana;
- c) l'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- d) la promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici<sup>61</sup>.

In altre parole, nell'attuale quadro giuridico europeo l'assenza di una definizione specifica di “ambiente” è compensata da una specifica definizione di quelli che sono gli obiettivi da raggiungere in tale ambito.

## **2. La competenza dell'Unione Europea in materia di imposizione ambientale.**

Come si è già avuto modo di sottolineare, le politiche di tassazione ambientale hanno, per loro natura, una connotazione sovranazionale, in quanto talune problematiche ambientali (come ad esempio l'effetto serra, l'inquinamento delle falde acquifere, etc.) non sono problematiche affrontabili in maniera esaustiva se non in una prospettiva di coordinamento internazionale.

Ecco perché, l'art. 191 del TFUE<sup>62</sup> attribuisce all'Unione Europea una competenza normativa in materia fiscale volta a garantire un “*elevato livello di protezione dell'ambiente*”<sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> MICELI. R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 164.

<sup>61</sup> FICARI.V., *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018, p.32-33.

<sup>62</sup> Art. 191 TFUE comma 1 : La politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: -salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente; -protezione della salute umana; -utilizzo accorto e razionale delle

Le disposizioni degli artt. 191 e ss. TFUE si applicano però solo se le finalità dell'azione in materia ambientale non possono essere adeguatamente raggiunte dagli Stati membri ovvero possono essere raggiunte meglio a livello comunitario *“In virtù del principio di sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente 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 conseguiti meglio a livello di Unione”* (così art 5, paragrafo 3 TUE)<sup>64</sup>.

La logica giuridica sottesa a tale principio risulta chiara: viene avvantaggiata la contiguità del rapporto tra governanti e governati, affermandosi il convincimento che il potere di regolamentare gli interessi va conferito al livello di governo territoriale che maggiormente si pone accanto agli interessi stessi.

Si realizza in questo modo una congiunzione tra potere normativo e rappresentatività democratica degli interessi con l'obiettivo di garantire una maggiore efficacia dell'azione di governo delle comunità.

Il principio di sussidiarietà, dunque, rappresenta una tipica regola di ripartizione del potere normativo in un assetto territoriale multilivello, in base ad una logica di gradazione del potere in ragione degli obiettivi conseguiti da ciascuna comunità territoriale<sup>65</sup>.

---

risorse naturali; -promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici.; Comma 2 : La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio “chi inquina paga”. In tale contesto, le misure di armonizzazione rispondenti ad esigenze di protezione dell'ambiente comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell'Unione.

<sup>63</sup> PREITE. F. - GAZZANTI PUGLIESE DI COTRONE. A, *Atti notarili. Diritto comunitario e internazionale*, Milano, 2011, p. 1593.

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> Così BORIA.P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2015, p.279-280. Tale principio trova applicazione anche in ambito tributario, in quanto costituisce il fondamento logico della distribuzione delle competenze tra Unione Europea e Stati membri : i tributi che incidono sulla formazione del mercato comune (e quindi tipicamente le imposte sul

Siccome il principio di sussidiarietà riveste un'importanza generale nell'ambito dell'ordinamento comunitario, anche l'esercizio delle competenze in materia ambientale deve essere disciplinate da questo principio.

Gli Stati membri sono quindi liberi di stabilire gli interventi di natura fiscale in materia di ambiente in base alle loro esigenze, che non siano attribuiti alla competenza comunitaria<sup>66</sup>.

È ben chiaro però che un intervento decisivo del Legislatore comunitario in materia ambientale presuppone però un'armonizzazione delle tasse e imposte ecologiche vigenti nei rispettivi paesi UE.

### **2.1. L'armonizzazione dell'imposizione ambientale.**

Occorre quindi chiedersi, giunti a questo punto dell'indagine, se i singoli Stati membri abbiano oggi adottato un sistema fiscale omogeneo in materia di imposizione ambientale.

Rispondere a tale quesito non è semplice.

Benché, infatti, l'art. 113 TFUE preveda espressamente che: *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”* il processo di armonizzazione<sup>67</sup> delle imposte – che doveva articolarsi in tre

---

consumo, le accise e gli altri tributi indiretti) sono rimessi alla competenza dell'Unione Europea, da esercitarsi – come visto – in modo concorrente con gli Stati membri; la fiscalità diretta, che riguarda essenzialmente gli interessi dello Stato (soprattutto con riguardo alla dimensione ed al funzionamento del Welfare State), rientra nella competenza degli Stati membri; i tributi locali, che sono funzionali al perseguimento delle finalità di finanza pubblica riferibili al livello regionale o locale, sono di competenza degli enti territoriali minori. Il principio di sussidiarietà viene richiamato costantemente dalla giurisprudenza comunitaria, anche nella materia fiscale, per individuare la logica di funzionamento dell'ordinamento comunitario e definire i vari spazi di attribuzione del potere normativo.

<sup>66</sup> Cfr. ancora PREITE. F. - GAZZANTI PUGLIESE DI COTRONE. A, *Atti notarili. Diritto comunitario e internazionale*, Milano, 2011, p.1593.

<sup>67</sup> Secondo una consolidata definizione, il concetto di armonizzazione riassume il procedimento attraverso il quale si rende possibile l'affinamento degli ordinamenti

fasi: abolizione dei dazi doganali, armonizzazione dell'IVA e delle accise - è ancora oggi in atto<sup>68</sup>.

In questa norma del TFUE, è stabilito l'obiettivo della armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in merito all'imposta sulle cifre di affari, delle imposte di consumo e delle altre imposte indirette, in quanto l'armonizzazione è necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune.

Come anticipato, il principio di armonizzazione è individuato nell'art 113 del TFUE, in relazione al settore dell'imposizione indiretta e quindi specialmente con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, alle accise e ai dazi doganali<sup>69</sup>.

Riguardo all'imposizione indiretta, le scelte interne relative agli ecotributi devono adeguarsi al principio di armonizzazione, in ossequio all'intervento più definito dell'Unione, con un più ampio margine d'azione europea. Invece, per quanto concerne i tributi ambientali diretti, l'intervento europeo può avvalersi solo di quanto previsto dall'art 114 TFUE.

In tal senso, è bene specificare che l'armonizzazione ambientale avviene sia a livello di imposte dirette che di imposte indirette.

È bene precisare che il settore delle accise è un esempio rilevante di armonizzazione, in cui sono stati realizzati prelievi ecologicamente orientati.

Le accise sono imposte indirette che colpiscono le emissioni inquinanti. Le imposte sulla produzione o sui consumi<sup>70</sup>, denominate accise,

---

giuridici o, più specificamente, delle disposizioni regolamentari nazionali e delle discipline normative per la realizzazione di un fine comune.

<sup>68</sup> Nella definizione di armonizzazione si possono ravvisare i seguenti tratti giuridici: l'enunciazione di un modello impositivo unitario e la riduzione delle differenze di ogni legislazione nazionale riguardo al modello unitario. L'armonizzazione fiscale viene realizzata mediante i regolamenti, le direttive e gli atti della *soft law* comunitaria. Così BORIA P, *Diritto Tributario Europeo*, cit., p. 215-216. Tale regola è preordinata chiaramente al raggiungimento di un assetto normativo tendenzialmente omogeneo dei sistemi fiscali dei vari Stati membri riducendone la specificità ad aspetti di dettaglio o comunque non incidenti sulla struttura e sulla funzione dei tributi, così da individuare un criterio metodologico decisivo per l'integrazione comunitaria.

<sup>69</sup> BORIA P, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2015, p.218.

<sup>70</sup> Per un approfondimento si veda ALFANO. R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., p.152. Affinché un'imposta sui consumi o di fabbricazione assuma carattere ambientale occorre che l'effetto inquinante divenga il parametro di commisurazione dell'imposta e si ponga direttamente come elemento giustificativo dell'entità del prelievo;

colpiscono beni quali: l'energia elettrica, prodotti energetici, alcol etilico, bevande alcoliche e tabacchi lavorati. La Comunità Europea ha adottato provvedimenti di armonizzazione delle accise, taluni dei quali ecologicamente orientati, quali : gli interventi volti alla riduzione delle emissioni di CO2 nei trasporti, nonché le accise sui carburanti per uso privato, che sono armonizzate nella struttura ma attuate dai diversi Stati membri con aliquote diverse, poiché gli Stati membri possono applicare agevolazioni nell'imposizione dei prodotti petroliferi nel rispetto degli obiettivi delle politiche europee in tema ambientale, energia e trasporti.

In quest'ottica, dunque, l'azione dell'Unione Europea è volta oggi a perseguire una razionale ed armonica politica di tassazione ambientale, soprattutto in quei settori ove la dimensione sovranazionale degli effetti inquinanti non è affrontabile su scala nazionale, seppure, in ogni caso, nel rispetto delle esigenze e delle istanze locali.

### **3. Il principio “chi inquina paga”.**

Il principio “chi inquina paga” trova le sue origini nella Raccomandazione OCSE C (72) 128 del 26 maggio 1972, secondo cui al soggetto responsabile dell'inquinamento devono essere attribuiti i costi della prevenzione e dei comportamenti inquinanti, al fine di salvaguardare l'ambiente<sup>71</sup>.

È con l'adozione dell'Atto unico europeo del 1986, che venne introdotto all'interno delle disposizioni del Trattato CEE, all'art. 130R, il principio “chi inquina paga”<sup>72</sup>.

---

ciò impone che sia di entità decisamente superiore al normale prelievo che graverebbe su quel tipo di consumo al fine di svolgere la funzione ambientale di riduzione del consumo dei prodotti inquinanti. Il presupposto di tale imposta, per assumere la qualifica di ecologica, non deve dunque essere il consumo in sé, ma il consumo in grado di causare danno all'ambiente: il tributo colpisce il consumo se ed in quanto produttivo di danno ambientale.

<sup>71</sup> FICARI. V. - SCANU G., “*Tourism Taxation*” *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, p. 129. Una prima formalizzazione del principio è però probabilmente già rinvenibile nella legge francese 16.12.1964, n. 1245, sull'istituzione delle *agences financières de bassin*, in cui ha trovato compiuta espressione la formula “*chi inquina paghi e chi depura venga aiutato*”.

<sup>72</sup> Articolo 130R: 1 -L'azione della Comunità in materia ambientale ha l'obiettivo: - di salvaguardare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente; - di contribuire alla protezione della salute umana; - di garantire un'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali. 2. - L'azione della Comunità in materia ambientale è fondata sui principi dell'azione preventiva e della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati

Con il Trattato di Lisbona del 2007 il principio “chi inquina paga” è previsto nell’art 191 comma 2 del TFUE secondo cui *“La politica dell’Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell’Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell’azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente, nonché sul principio “chi inquina paga”*<sup>73</sup>.

Il principio “chi inquina paga” impone di imputare una responsabilità nei confronti della collettività a chi arreca danni all’ambiente, legittimando la predisposizione di misure economiche e di strumenti giuridici per la tutela ambientale e per il ristoro dei danni causati all’ambiente<sup>74</sup>. Accanto ai vari strumenti giuridici (canoni, penalità, permessi etc.) sono stati utilizzati anche i tributi ambientali oppure i tributi con finalità ambientale oppure le agevolazioni fiscali diretti a penalizzare i fattori produttivi inquinanti.

L’art 191 del TFUE conferisce agli Stati membri il potere di stabilire politiche ambientali facendo ricorso agli strumenti giuridici adeguati (tra i quali rientrano anche i tributi ambientali e le agevolazioni fiscali); tuttavia, tale norma non contempla un obbligo per gli Stati membri di introdurre strumenti giuridici di tutela dell’ambiente nel proprio ordinamento nazionale<sup>75</sup>. In tale prospettiva il principio “chi inquina paga” vale dunque a legittimare una serie di interventi di carattere tributario, espressione della logica della di “finanza funzionale” in quanto destinati a promuovere la tutela e la promozione dei valori ambientali.

---

all’ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga". Le esigenze connesse con la salvaguardia dell'ambiente costituiscono una componente delle altre politiche della Comunità.

<sup>73</sup> VENTRE T., *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Napoli, 2012, p. 63.

<sup>74</sup> BORIA P., *Diritto Tributario*, Torino, 2016, p. 211.

<sup>75</sup> *Ibidem*. Evidentemente, l’utilizzo di strumenti tributari permette di utilizzare l’azione economica in una prospettiva ritenuta corretta sul piano ecologico e sociale, così da internalizzare le diseconomie esterne (a carico del soggetto inquinante) e favorire il ripristino delle condizioni ambientali violate (a carico dello Stato o di altri enti pubblici). In questo modo il tributo viene utilizzato come una leva in funzione della migliore allocazione delle risorse (economiche e sociali) all’interno di una comunità, andando a comporre un equilibrio tra lo sviluppo delle attività economiche e la tutela di un bene universale (quale è l’ambiente).

In altre parole, il principio, seppur funzionale ad altri principi di diritto europeo in materia ambientale, si pone principalmente in una logica di tutela general-preventiva dell'ambiente; ossia come principio ispiratore dal carattere programmatico e non percettivo rivolto *in primis* all'azione normativa dell'Unione europea<sup>76</sup>.

Ad ogni modo, si osserva che tale principio è attribuita una valenza ed una portata applicativa ben più vaste rispetto a quelle tradizionalmente attribuite rispetto alla sola funzione di criterio generale di imputazione dei costi di protezione e precauzione, e di ripristino e riparazione ambientale.

### **3.1. La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale.**

La direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale ha riconfermato il principio “chi inquina paga” in base al quale *“l'operatore la cui attività ha causato un danno ambientale o la minaccia imminente di tale danno sarà considerato finanziariamente responsabile in modo da indurre gli operatori ad adottare misure e a sviluppare pratiche atte a ridurre al minimo i rischi di danno ambientale”*.

Ai sensi dell'art 2 della summenzionata Direttiva nella nozione di danno ambientale si comprende: 1) il danno alle specie e agli habitat naturali protetti<sup>77</sup>; 2) il danno alle acque<sup>78</sup>; 3) il danno al terreno<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> AA.VV., *Orientamento della corte di giustizia dell'Unione europea in materia di responsabilità civile*, a cura di G. ALPA – G. CONTE, Torino, 2018, p. 111.

<sup>77</sup> Direttiva 2004/35/CE. Art 2, par.1, a) Vale a dire vale a dire qualsiasi danno che produca significativi effetti negativi sul raggiungimento o il mantenimento di uno stato di conservazione favorevole di tali specie e habitat. L'entità di tali effetti è da valutare in riferimento alle condizioni originarie, tenendo conto dei criteri enunciati nell'allegato I; Il danno alle specie e agli habitat naturali protetti non comprende gli effetti negativi preventivamente identificati derivanti da un atto di un operatore espressamente autorizzato dalle autorità competenti, secondo le norme di attuazione dell'articolo 6, paragrafi 3 e 4 o dell'articolo 16 della direttiva 92/43/CEE o dell'articolo 9 della direttiva 79/409/CEE oppure, in caso di habitat o specie non contemplati dal diritto comunitario, secondo le disposizioni della legislazione nazionale sulla conservazione della natura aventi effetto equivalente.

<sup>78</sup> Art. 2, par.1, b) danno alle acque, vale a dire qualsiasi danno che incida in modo significativamente negativo sullo stato ecologico, chimico e/o quantitativo e/o sul potenziale ecologico delle acque interessate, quali definiti nella direttiva 2000/60/CE, a eccezione degli effetti negativi cui si applica l'articolo 4, paragrafo 7 di tale direttiva.

<sup>79</sup> Art.2, par.1, c) vale a dire qualsiasi contaminazione del terreno che crei un rischio significativo di effetti negativi sulla salute umana a seguito dell'introduzione diretta o

In base all'art 2, par. 2 della Direttiva 2004/35/CE “il danno” consiste in “*un mutamento negativo misurabile di una risorsa naturale o un deterioramento misurabile di un servizio di una risorsa naturale, che può prodursi direttamente o indirettamente*”<sup>80</sup>.

La Direttiva 2004/35/CE più precisamente rappresenta una normativa quadro in tema di responsabilità ambientale ed enuncia il principio in base al quale verrà applicata negli ordinamenti dei Paesi membri, nell'intento di prevenire e riparare il danno ambientale, il principio “chi inquina paga” in coerenza con il principio dello sviluppo sostenibile che divengono così principi ispiratori di tutta la materia<sup>81</sup>.

#### **4. Le competenze degli Stati membri ed i vincoli derivanti dal Trattato**

Alla luce di quanto fin ora evidenziato, è possibile affermare che l'Unione europea garantisce al bene ambiente un alto livello di tutela (principio del necessario alto livello di tutela) che si esplica nella previsione di un dovere in capo agli Stati membri di adottare una legislazione interna che abbia come obiettivo la tutela dell'ambiente<sup>82</sup> che tenga conto della diversità di situazioni esistenti nei diversi Stati membri dell'Unione (principio della differenziazione).

Ed invero, le Costituzioni di diversi Paesi<sup>83</sup> riconoscono, seppur in maniera diversa, il diritto ad un ambiente salutare.

In altre parole, ciascun legislatore nazionale può scegliere la determinazione del presupposto e della base imponibile sotto il profilo delle tipologie di tributi ambientali:

---

indiretta nel suolo, sul suolo o nel sottosuolo di sostanze, preparati, organismi o microrganismi nel suolo.

<sup>80</sup> PAOLONI L., *Alimenti, danno e responsabilità*, Milano, 2008, p.81.

<sup>81</sup> ITALIA V., *Ambiente, inquinamento, responsabilità*, Roma, 2009, p.707.

I punti salienti della Direttiva possono così sintetizzarsi: a) si definisce la soglia del pregiudizio ambientale giuridicamente rilevante, che non equivale a qualsiasi alterazione ambientale come invece previsto dall'art. 18 della L. n. 349 del 1986; b) si indicano le risorse ambientali da considerare protette; c) si individuano le azioni di prevenzione e le misure di riparazione del danno ambientale.

<sup>82</sup> Si tratta di un principio generale condiviso. Così, DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, p. 57.

<sup>83</sup> DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p. 57. Per esempio, l'art 23 della Costituzione belga, l'art. 66 della Costituzione portoghese, l'art. 35 della Costituzione rumena, l'art. 45 della Costituzione spagnola, ecc.

- a) tributi sulle emissioni inquinanti<sup>84</sup>;
- b) tributi sull'energia<sup>85</sup>;
- c) tributi sui prodotti<sup>86</sup>;
- d) tributi sullo sfruttamento di risorse naturali (come, per esempio, l'acqua, legname);
- e) tributi sulle attività turistiche (i.e. imposta / tassa di soggiorno o di sbarco);
- f) tributi sui veicoli;
- g) tributi sui rifiuti<sup>87</sup>.

Conclusivamente, come già anticipato (e come si avrà modo di approfondire meglio *infra*), l'azione comunitaria in materia di ambiente si fonda oggi su quattro principi fondamentali: quello della precauzione, dell'azione preventiva e della correzione dell'inquinamento alla fonte, nonché sul principio "chi inquina paga"<sup>88</sup>.

#### **4.1. Il divieto di dazi doganali e di tasse ad effetto equivalente.**

L'imposizione di dazi doganali in ragione del valicamento del confine da parte di una merce è una forma remota di prelievo fiscale. Il mutamento profondo del concetto di frontiera dovuto alla aderenza all'Unione Europea ed il progresso della politica doganale comune degli Stati membri hanno portato ad una significativa trasformazione della disciplina dei dazi doganali.

Anzitutto, nell'art 3 punto a) del TFUE è previsto che l'Unione Europea ha competenza esclusiva nel settore dell'unione doganale. Negli

---

<sup>84</sup> In cui il presupposto è direttamente correlato al pregiudizio ambientale e la base imponibile è costituita da un'unità fisica di uno specifico agente inquinante, calcolata misurandone le emissioni, anche attraverso valori stimati. FICARI. V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Roma, 2018, p. 19.

<sup>85</sup> Materia armonizzata ai sensi della Direttiva n. 2003/96/CE, al centro di una radicale proposta di modifica. Cfr. FICARI V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, cit., p. 19.

<sup>86</sup> Che si riferiscono a un prodotto correlato con il deterioramento del bene ambiente inteso come bene pubblico, costituzionalmente rilevante, in ragione della sua fabbricazione, consumo o smaltimento dopo l'esaurimento della sua utilità (es. concimi, pesticidi, pneumatici, sacchetti di plastica, oli esausti, batterie). FICARI. V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, cit., p. 19.

<sup>87</sup> *Ibidem*.

<sup>88</sup> MICELI R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, cit., p.62.

artt. 28<sup>89</sup> e ss. del TFUE vengono individuati quali principi fondamentali dell'ordinamento comunitario, l'abolizione delle barriere doganali e la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri dell'Unione Europea<sup>90</sup>.

In altre parole, nell'art 28 del TFUE, viene imposto il principio del divieto dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente che si applica sia alle importazioni che alle esportazioni<sup>91</sup>.

Le tasse ad effetto equivalente costituiscono l'oggetto di un palese divieto contenuto nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, mentre i dazi doganali sono stati aboliti espressamente dalla Comunità Europea. Il divieto di tasse ad effetto equivalente è una disposizione fondamentale, in quanto costituisce il corollario essenziale dell'unione doganale fra gli Stati membri, perseguita con la fondazione dell'Unione Europea.

Il Trattato dell'Unione Europea non definisce la nozione di tasse ad effetto equivalente, esso si è limitato a proibire l'istituzione ed a prevedere la graduale soppressione di quelle esistenti. La nozione di tassa ad effetto equivalente è stata invece elaborata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, quest'ultima ha individuato determinato l'essenza di tale nozione nella circostanza che l'onere pecuniario, imposto unilateralmente dallo Stato, colpisce i beni per il solo fatto che attraversano la frontiera<sup>92</sup>.

Riguardo alle pronunce di maggior importanza in merito alla determinazione della definizione esatta di tassa di effetto equivalente ai dazi

---

<sup>89</sup> Articolo 28 del TFUE (ex articolo 23 del TCE), 1 - L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.

<sup>90</sup>Così BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, cit., p. 372. Si tratta peraltro di una prestazione tributaria decisamente agevole quanto alle modalità di riscossione che si correla ad un atto economico ben individuato (quale è costituito dalla movimentazione delle merci oltre un determinato confine) e dunque di comoda gestione da parte dell'amministrazione finanziaria. Inoltre, tali prestazioni tributarie ben si conciliano con l'esigenza di procedere ad un controllo alla frontiera delle merci immesse sul mercato nazionale quale funzione indeclinabile per lo Stato in considerazione di finalità extratributarie (come ad es. la sicurezza nazionale, l'igiene e la sanità, nonché eventuali interessi economici protezionistici).

<sup>91</sup> CALAMIA A.M. - VIGIAK V., *Manuale breve. Diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2018, p.170.

<sup>92</sup> MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, cit., p.103-104.

doganali, va ricordata la sentenza Steinike<sup>93</sup>, causa 78/76 del 22 marzo 1977, con la quale la Corte di Giustizia ha precisato che il divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali è rivolto a *“qualsiasi tributo riscosso in occasione o in ragione dell’importazione, che colpendo specificamente la merce importata, ad esclusione della merce nazionale similare, ne alteri il costo ed abbia quindi, sulla libera circolazione delle merci la stessa influenza restrittiva di un vero dazio doganale”*.

La Corte di Giustizia con la nota sentenza Van Gend & Loos del 5 febbraio 1963 causa 26/62, ha invece riconosciuto efficacia diretta all’obbligo di esimersi dall’imposizione di dazi doganali e tasse di effetto equivalente, si tratta dell’obbligo di *stand still* stabilito nell’art 30 del TFUE, il quale prevede che *“i dazi doganali all’importazione o all’esportazione o le tasse di effetti equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale”*<sup>94</sup>.

Per quanto riguarda i tributi ambientali in generale, ipotesi di discipline ricadenti nel divieto possono essere rilevate in casi di imposizione tributaria su merci che cagionano impatto ambientale per il fatto di attraversare confini nazionali all’interno del territorio europeo oppure in casi di imposizione fiscale su beni che provengono da Paesi stranieri, al solo fine di compensare svantaggi competitivi, provenienti da una normativa ambientale gravante soltanto sul ciclo produttivo di similari prodotti nel territorio nazionale<sup>95</sup>.

---

<sup>93</sup> “Nel caso oggetto della sentenza Steinike, l’Ufficio federale tedesco per l’alimentazione e le foreste reclamava da un’impresa, in relazione alla trasformazione di succo d’agrumi importato dall’Italia, il pagamento di un contributo obbligatorio, destinato ad alimentare un fondo per la promozione della vendita dei prodotti agricoli, forestali ed alimentari tedeschi. Secondo la normativa applicabile, il contributo veniva riscosso anche per determinate operazioni di trasformazione, indipendentemente dall’origine dei prodotti impiegati. Steinike si opponeva alla pretesa dell’Ufficio, sostenendo che il contributo costituiva una tassa d’effetto equivalente perché gravante su un prodotto (succo d’agrumi), di cui non esisteva alcuna produzione nazionale”. Cfr. in tal senso DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza – Libertà di circolazione – Concorrenza – Aiuti di stato*, Milano, 2006, p. 47.

<sup>94</sup> BONANNO M., *Diritto dell’Unione Europea*, Milano, 2019, p. 305.

<sup>95</sup> FICARI V. – SCANU G., *“Tourism Taxation”*. *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p.124.

#### **4.2. Il divieto di discriminazione fiscale.**

Il principio di non discriminazione, inizialmente disciplinato dall'art. 12 del TCE, ed oggi dall'art. 18 TFUE, stabilisce che: *“Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire regole volte a vietare tali discriminazioni”*.

In via generale, il principio di non discriminazione costituisce il riflesso del principio di eguaglianza che è presente in tutti gli ordinamenti moderni ed in particolare in quelli di tutti gli Stati membri dell'Unione. Esso impone di fatto che lo stesso trattamento fiscale sia riservato a situazioni che evidenziano sostanziali situazioni comuni e, al contrario, che a situazioni giuridiche diverse corrispondano discipline normative eterogenee.

Così come quello di uguaglianza, il concetto di discriminazione presuppone ontologicamente una comparazione tra due o più rapporti giuridici; tuttavia è bene sottolineare non sempre una diversità di trattamento sulla base della nazionalità concreti una violazione del menzionato art. 12 del Trattato<sup>96</sup>.

L'art 18 TFUE ha tuttavia una funzione solo residuale e trova applicazione autonoma soltanto nel caso in cui non sia previsto uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione, diventando uno strumento diretto a sopprimere alle disparità fiscali sul piano meramente soggettivo, ed assume importanza nel campo dei rapporti economici e commerciali tra gli Stati influenzando indirettamente sul contenuto degli ordinamenti giudici tributari nazionali<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> In particolare, secondo un consolidato indirizzo della Cge, 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.

<sup>97</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., p. 154. Si tratta di una norma generale, applicata solo in assenza di altre disposizioni che disciplinino in modo specifico il mercato, che assume precipuo rilievo nell'ambito dei rapporti economici e commerciali tra gli Stati. Al pari della maggior parte degli ordinamenti giuridici, il divieto di discriminazione fiscale si è affermato come corollario del principio di

In ambito fiscale, il divieto di discriminazione trova oggi disciplina all'art. 110 TFUE (*ex art. 90 TCE*) ove è disposto che: “*Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari*”.

L'art. 110 TFUE si riferisce cioè alle discriminazioni a svantaggio dei prodotti esteri rispetto a quelli nazionali, derivanti dall'applicazione di imposizioni superiori a quelle applicate a prodotti nazionali similari (intendendosi per prodotti similari quelli aventi caratteristiche analoghe o rispondenti alle medesime esigenze<sup>98</sup>) ed abbia quindi 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<sup>99</sup>.

L'ossequio del principio di non discriminazione è necessario anche per quanto riguarda i tributi ambientali, e non può essere infranto nemmeno per la realizzazione di una politica diversa dell'Unione, come ha svariate volte ribadito la Corte di Giustizia<sup>100</sup>.

---

uguaglianza; il diritto europeo vieta espressamente soltanto la discriminazione in base alla cittadinanza, ma proibisce ogni discriminazione che, fondandosi su diversi criteri distintivi, giunga allo stesso risultato. La Corte di Giustizia ha più volte rilevato che una discriminazione sussiste se fattispecie eguali siano trattate diversamente o, viceversa, fattispecie diverse siano assoggettate al medesimo regime giuridico.

<sup>98</sup> In tal senso, Corte Giust., 15 luglio 1982, causa C-216/81.

<sup>99</sup> Sul punto, R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della ...cit.*, p. 160.

<sup>100</sup> Cfr. ancora ALFANO R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., p.159.

La Corte di Giustizia ha affrontato in diverse occasioni – prevalentemente italiane – il problema della compatibilità con il principio di non discriminazione di un prelievo con una specifica finalità, certamente rilevante dal punto di vista interno ed europeo, che però non può contrastare con tale principio. Un primo esempio è fornito dalle scelte tariffarie previste da alcuni musei italiani, il palazzo dei Dogi di Venezia e il museo comunale di Treviso da un lato e i musei municipali di Firenze e Padova dall'altro. I primi consentivano l'accesso gratuito per i cittadini italiani di età inferiore a diciotto o superiore a sessanta o sessantacinque anni, i secondi prevedevano l'accesso gratuito ai soli residenti nel territorio comunale in presenza di medesimi requisiti di età; di tali agevolazioni non beneficiavano però i turisti cittadini di altri Stati membri o i non residenti, con identiche condizioni anagrafiche. La gestione del patrimonio culturale comporta notevoli oneri finanziari sulla collettività, solo in parte riversati sui visitatori mediante il pagamento di un biglietto di ingresso; l'accesso gratuito per i cittadini od i residenti rappresenta uno strumento di politica sociale con cui l'ente locale o lo Stato privilegiano gli appartenenti alla collettività che ne sostiene i costi di gestione. La Corte di Giustizia ha però rilevato che tale agevolazione per i soli cittadini o residenti si traduce in un ostacolo alla libertà di

Ed invero, anche i tributi ambientali, a determinate condizioni, sono suscettibili di ricadere nel divieto di cui all'art. 110. 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 il succitato articolo, se tali misure producono situazioni discriminatorie rispetto a prodotti simili.

Dunque, devono considerarsi censurabili solo quelle forme di imposizione ambientale che introducano trattamenti differenziati con finalità protezionistiche e lesive della libera circolazione delle merci.

#### **4.3. Il divieto di aiuti di Stato.**

Il principio di "divieto di aiuti di Stato" di cui agli artt. 107 e ss. TFUE si inserisce nel quadro delle norme per la realizzazione di "*un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno*".

L'art 107 del TFUE (ex articolo 87 del TCE) stabilisce al 1° comma che "*Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*".

Siffatto divieto, non è assoluto ma relativo, permettendo, quindi, deroghe alla rigida disciplina europea concernente gli aiuti di Stato come nel caso degli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali <sup>101</sup> come pure gli aiuti destinati a

---

ricevere servizi a carattere turistico-culturale sia in modo diretto – come nel caso dei musei di Venezia e Treviso – sia dissimulato, come nel caso dei musei di Firenze e Padova, con palese contrasto del principio di non discriminazione. Per quanto rilievo si intenda conferire ad una finalità rilevante quale quella della tutela del patrimonio culturale ovvero ambientale – in ogni caso non è possibile una tutela in contrasto con altri principi fiscali dell'Unione.

<sup>101</sup> Art 107 TFUE comma 2 - Sono compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore

favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso,<sup>102</sup> oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione<sup>103</sup>.

Per quanto riguarda gli interessi degni di tutela come quello ambientale, l'approccio dell'Unione Europea all'intervento dello Stato, risulta meno rigoroso, enunciando talune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune, in attuazione della clausola di esenzione prevista negli artt 107 e 108 TFUE.

Nonostante la concessione di aiuti fiscali riguardanti il campo ambientale non può essere configgente con le libertà fondamentali assicurate dal diritto europeo per agevolare le produzioni nazionali a scapito di quelle degli altri Paesi membri. La Comunicazione della Commissione n. 2008/C82/01 concernente la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente ed il Regolamento del 6 agosto 2008, n. 800 successivamente sostituito dal Regolamento del 17 giugno 2014, n. 651 esonerano dall'obbligo di preventiva notifica alla Commissione Europea degli aiuti di Stato "orizzontali" concernenti la tutela ambientale aventi portata generale e non limitata ad un determinato settore di attività ossia a determinate categorie di imprese.

Fra le categorie di aiuti repute compatibili con il mercato comune e dispensate dall'obbligo di notifica, previo l'ossequio di una serie di misure, sussistono quelle di natura fiscale poste a tutela dell'ambiente con

---

del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

<sup>102</sup> Art 107 TFUE, comma 3 - Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

<sup>103</sup> URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo "Magna Grecia"*, Bari, 2014, p. 125.

il fine essenziale di incentivare i soggetti economici ad adottare modelli di produzione più sostenibili<sup>104</sup>.

Sul punto è bene ricordare la sentenza del Tribunale (Quinta Sezione) dell'11 dicembre 2014, Causa T-251/11 della Repubblica d'Austria contro la Commissione europea. Sebbene il suo oggetto non concerna espressamente misure fiscali, le argomentazioni sviluppate dai Giudici di Lussemburgo nel quadro della summenzionata sentenza, hanno chiarito una serie di questioni importanti per tutti gli Stati membri in materia di agevolazioni e di tributi ecologici, fornendo anche al legislatore italiano validi spunti per tracciare le linee di politica ambientale<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> Cfr. ancora URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo "Magna Grecia"*, cit., p. 125.

Sono numerose le agevolazioni adottate per la tutela dell'ambiente: l'OCSE ha recentemente annoverato ben 550 misure di sussidi, specialmente di carattere fiscale, concessi dai 34 Stati membri tra livello centrale e territoriale concernenti il solo combustibile fossile.

<sup>105</sup> Essa trae origine dall'impugnazione da parte della Repubblica austriaca della decisione della Commissione Europea che aveva qualificato alla stregua di un aiuto compatibile con il mercato interno le modifiche normative attuate in relazione alla gestione e all'erogazione delle quote di energia "verde" tra le imprese operanti nel suo territorio, come previsto dalla Direttiva CE del 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE. Quello austriaco è un meccanismo abbastanza complesso ideato per regolamentare la vendita delle quote di energia prodotta da fonti rinnovabili in Austria, consistente nell'obbligo per tutti i distributori di elettricità di acquistare da una società per azioni prevista per legge (la ÖMAG) l'intera quota di elettricità verde a un prezzo di trasferimento superiore al prezzo di mercato. I maggiori costi, così, generati vengono traslati dalle società distributrici nei confronti delle imprese consumatrici di energia (c.d. "maggior costo connesso all'elettricità verde"). A favore delle sole "imprese a forte consumo di energia", la legislazione austriaca prevede un tetto all'esborso di tale onere, misura non applicabile alle altre aziende consumatrici di elettricità. Ebbene quest'ultima misura è stata qualificata dalla Commissione europea come aiuto di Stato incompatibile. FICARI.V., *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018, p.25.

## CAPITOLO III

LA TASSAZIONE AMBIENTALE NEL QUADRO GIURIDICO NAZIONALE.

I TRIBUTI AMBIENTALI ED IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: 1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano: l'evoluzione storico-normativa. - 1.1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano: il concetto di ambiente. - 2. I principi a fondamento delle politiche italiane in materia ambientale. - 2.1. *command and control*, la programmazione e pianificazione nazionale e le autorizzazioni. - 2.2. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali: gli strumenti di mercato e gli strumenti volontari. - 3. La definizione di tributo ambientale - 3.1. L'evoluzione dei tributi ambientali da tributi con finalità ambientale ai tributi propri nell'ordinamento nazionale. - 4. I tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva. - 4.1. Il principio di capacità contributiva come criterio di riparto nei tributi in senso stretto. - 4.2. Il tributo ambientale quale imposta ambientale sui consumi. - 5. La suddivisione delle competenze legislative in materia ambientale.

### **1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano: l'evoluzione storico-normativa.**

Dopo aver esaminato i tratti caratterizzanti del diritto ambientale nel quadro giuridico internazionale ed europeo ed i primi modelli di tutela, è opportuno ricostruire l'evoluzione storico normativa in Italia della tutela ambientale partendo dai primi tentativi di ancorare tale tutela alla Costituzione fino ad arrivare alla situazione attuale.

Come già evidenziato, il diritto ambientale italiano ha una derivazione in prevalenza sovranazionale; le normative che riguardano il diritto dell'ambiente all'interno del nostro ordinamento derivano, infatti, da fonti internazionali e comunitarie e la legislazione interna si è nel tempo adeguata successivamente all'azione delle altre autorità extranazionali.

In altre parole, il bene ambiente ha cominciato ad assumere rilievo come bene giuridico meritevole di tutela autonoma solo in seguito ai trattati internazionali e comunitari a fronte degli effetti visibili dei danni ambientali.

Nello specifico, nel nostro ordinamento, l'ambiente diviene un bene giuridico tutelabile solo nel 2001, con la legge costituzionale n. 3 che introduce nella nostra Carta costituzionale la tutela ambientale.

Prima di allora, il bene ambiente viene richiamato in alcune leggi come la legge Merli<sup>106</sup> (la quale a causa del decentramento regionale, tarda ad avere pratica applicazione<sup>107</sup>), il Collegato alla Legge finanziaria del 1998, che introdusse la tassa sulle emissioni di SO<sub>2</sub> e di NO<sub>x</sub>, per gli impianti di combustione di potenza termica nominale superiore o pari a 50 MW e ancora, nel 1999, il Collegato alla Legge Finanziaria che introdusse la *carbon tax*<sup>108</sup>.

Negli stessi anni (tra il 1998 ed il 2000), venne approvato il Documento di Programmazione Economica e Finanziaria (DPEF), con il quale il Governo si è impegnato “*ad introdurre qualificate forme di fiscalità ambientale, che dovrà realizzare un prelievo sostitutivo di quello ordinario lasciando inalterata la pressione tributaria complessiva e favorendo lo sviluppo di attività produttive di beni e servizi ecologicamente compatibili*”.

Oltre a ciò, il DPEF 99/2001 stabiliva che il Governo doveva mettere in atto gli impegni assunti alla Convenzione di Kyoto<sup>109</sup> per

---

<sup>106</sup> Nell’ambito dell’intricato reticolo normativo costituito dalla legislazione ambientale degli anni Sessanta e Settanta, uno dei primi interventi legislativi razionalizzatori può essere individuato nella legge 10 maggio 1976, n. 31 (c.d. “Legge Merli”), emanata in materia di tutela delle acque dall’inquinamento; tale legge ha sostituito la precedente normativa, dettata dal Legislatore in maniera assai frammentaria e dispersa tra le numerose leggi dettate in materia di igiene, sanità, pesca, ecc. In seguito, la legge 24 dicembre 1979, n.650 (c.d. “Legge Merli bis”) ha cercato di irrobustire l’impianto della legge Merli attraverso l’istituzione di un programma di finanziamenti e dei c.d. “Piani Regionali di Risanamento delle Acque”. SANTISE M. - ZUNICA F., *Coordinate ermeneutiche di Diritto Penale*, Torino, 2017, p. 770.

<sup>107</sup> FOSSATI A., *Economia Pubblica. Elementi per un’analisi economica dell’intervento pubblico*, Milano, 1999, p. 132.

<sup>108</sup> AA.VV., *Manuale ambiente 2011*, Milano, 2011, p. 230.

<sup>109</sup> Le “Linee Guida” del 1998 costituiscono il primo quadro di riferimento per l’elaborazione dei programmi necessari ad assicurarne il soddisfacimento da parte dell’Italia dell’obiettivo di riduzione del 6,5 %, previsto dal Protocollo di Kyoto, così come integrato dall’accordo comunitario detto “Burden Sharing Agreement”. A tal fine, le “Linee Guida” suddette individuano le seguenti sei azioni nazionali prioritarie di intervento: 1) aumento di efficienza del parco termoelettrico; 2) riduzione dei consumi energetici; 3) produzione di energia da fonti rinnovabili; 4) riduzione dei consumi energetici nei settori industriale, abitativo, e terziario; 5) riduzione delle emissioni nei settori non energetici; 6) assorbimento delle emissioni di carbonio dalle foreste. Successivamente, l’Italia ha ratificato il Protocollo di Kyoto con la legge 120/2002. Con tale normativa, il nostro Paese si è quindi formalmente impegnato a ridurre le emissioni di gas serra del 6,5 % nel periodo 2008/2012 rispetto ai livelli del 1990. MONTINI M., *Il Protocollo di Kyoto e il clean development mechanism: Aspetti giuridici e istituzionali. L’esperienza nei Balcani*, Milano, 2008, p. 26-27.

arginare il cambiamento climatico, “*attraverso la riduzione dei gas-serra, la promozione dell’efficienza energetica, e lo sviluppo di fonti rinnovabili, l’incentivazione di prodotti e cicli industriali a basso consumo energetico e a basse emissioni di CO2, la riduzione delle emissioni nel settore dei trasporti, anche attraverso misure di fiscalità ecologica, sostitutive di altre forme di prelievo*”<sup>110</sup>.

In altre parole, soltanto nella Legge Finanziaria del 2001<sup>111</sup>, si è notato un tentativo del Legislatore di enunciare azioni rilevanti riguardanti la tassazione ambientale. Con la Legge Finanziaria del 2001 sono state previste infatti agevolazioni fiscali in materia ambientale, a favore delle Piccole e Medie Imprese (PMI)<sup>112</sup> di ogni settore produttivo<sup>113</sup>.

Prima del 2001, anche la Corte costituzionale ha affrontato la tematica ambientale richiamandosi ad altri beni giuridici tutelati costituzionalmente. In particolare, la Corte Costituzionale estendeva la tutela all’ambiente in considerazione degli artt. 2<sup>114</sup>, 9, 32<sup>115</sup> e 41<sup>116</sup> della

---

<sup>110</sup> VENTRE T., *L'imposizione in materia ambientale*, Milano, 2005, p.70-71.

<sup>111</sup> La L. 23/12/2000 (legge finanziaria 2001) dedica l’intero capo XVII agli “Interventi in materia ambientale”, ed, in questo ambito, prevede una serie di interventi, tra i quali si segnalano le azioni in materia di promozione allo sviluppo sostenibile, con la creazione di un fondo *ad hoc* per le connesse provvidenze (artt. 109 – 110), la descrizione di “costi sopportabili” derivanti da una bonifica (art. 114, c. 9), la definizione ad opera del Governo delle compartecipazioni ai tributi erariali con finalità ambientale da parte degli enti locali sedi di impianti di produzione e di stoccaggio di prodotti assoggettati ai detti tributi (art. 113). CHITI M. P. - GRECO G., *Trattato di Diritto Amministrativo Europeo*, Milano, 2007, p. 247.

<sup>112</sup> Si definisce PMI quella categoria delle microimprese, delle piccole imprese e delle medie imprese (complessivamente definita PMI) costituita da imprese che: a) hanno meno di 250 occupati e b) ha un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro oppure un totale di bilancio annuo (attivo stato patrimoniale) non superiore a 43 milioni di euro. Nell’ambito delle PMI, si definisce piccola impresa l’impresa che: a) ha meno di 50 occupati e b) ha un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro. Nell’ambito delle PMI, si definisce microimpresa l’impresa che: a) ha meno di 10 occupati e b) ha un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro. Sono ammessi alla detassazione, solo gli investimenti ambientali classificabili come immobilizzazioni materiali individuate dall’art. 2424 c.c. Si tratta di terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali ed, infine, altri beni materiali. Sono escluse le immobilizzazioni immateriali (acquisto di marchi, costi per brevetti, costi per ricerca e sviluppo ecc.). AA.VV., *Manuale ambiente 2011*, cit., p. 231.

<sup>113</sup> *Ivi*, p. 236.

<sup>114</sup> L’art 2 veniva richiamato per ipotizzare l’esistenza di un diritto soggettivo all’ambiente, attraverso il richiamo ai diritti “della personalità”

Costituzione italiana. In tal senso, si ricorda anche la sentenza n. 210 del 1987 nella quale la Corte ha definito l'ambiente un diritto autonomo e meritevole di tutela separata dagli altri diritti già previsti a livello costituzionale, delineando il diritto all'ambiente come un diritto della persona ed un diritto di interesse della collettività.

Altro elemento importante, nell'affermazione della tutela ambientale, è stata l'istituzione nel 1986 del Ministero dell'ambiente, un organo deputato alla tutela e salvaguardia delle norme ambientali mediante i poteri attribuiti di legislazione nelle materie legate all'ambiente e, prima ancora, con l'istituzione del Ministero dei beni culturali ed ambientali (L. 29 gennaio 1975, n. 5) che doveva occuparsi della tutela e valorizzazione del patrimonio culturale del paese, della promozione dell'arte e della cultura, nonché della protezione dell'ambiente, con riguardo alle zone archeologiche e naturali<sup>117</sup>.

Come si è già evidenziato però, solo con la riforma costituzionale avvenuta con la L. cost. n. 3 del 18 ottobre 2001, l'ambiente diventa un bene giuridico autonomo definito e suscettibile di tutela costituzionale.

### **1.1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano: il concetto di ambiente.**

Occorre a questo punto comprendere quale significato assuma oggi il concetto di ambiente e quale sia stata la sua evoluzione nel tempo.

È bene precisare sin da subito che il termine ambiente non indica, sotto il profilo giuridico, un valore, un bene, ovvero una finalità. Si tratta invece di un concetto giuridico dotato di complessità, che ha avuto negli anni un cammino spesso non lineare<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Il riferimento all'art 32 implicava una limitazione della tutela ambientale solo afferente specificamente alla tutela dell'ambiente salubre e quindi della salute.

<sup>116</sup> Dalla lettura dell'art. 41 della Costituzione si comprende che, sebbene l'iniziativa economica pubblica e privata sia libera, essa trova un limite nella considerazione, che non può svolgersi in danno alla libertà, dignità, sicurezza e utilità sociale (valori limite alla libera iniziativa economica).

<sup>117</sup> ITALIA V. *Ambiente, inquinamento, responsabilità*, cit., p.107.

<sup>118</sup> Inizialmente, si è utilizzato tale termine per indicare le bellezze naturali, considerate come qualcosa di coincidente con il "bello di natura" risultato di un giudizio estetico (L. 29 giugno 1939, n.1947). Così ITALIA V., *Ambiente, inquinamento, responsabilità*, Milano, 2009, p.107. "Anche i beni culturali (di cui alla L. 1° giugno 1939, n. 1089) sono stati considerati come beni aperti al godimento di tutti. Tra questi beni sono stati poi

La prima volta in cui si fa riferimento alla nozione di ambiente nel nostro ordinamento nazionale è con la Legge n. 1089 del 1939, la quale all'articolo 5 nel tutelare "le collezioni o serie di oggetti", indica tra i loro elementi anche le "caratteristiche ambientali". È chiaro però che, allora, l'espressione adoperata doveva essere interpretata in senso meramente espositivo ed atecnico, e non certo a dare rilievo alla nozione di ambiente.

Allo stesso modo, nemmeno con le successive leggi (ci si riferisce sia alla L. n. 5 del 1975, istitutiva del Ministero per i beni culturali e l'ambiente, che alla L. n. 349 del 1986, istitutiva del Ministero dell'Ambiente) il Legislatore nazionale ha chiarito il significato del termine "ambiente"<sup>119</sup>.

Ma, il concetto di ambiente<sup>120</sup> non viene definito nemmeno nella Costituzione che si riferisce invece in modo esplicito solo ad aspetti ambientali (artt. 9<sup>121</sup>, 32, 41, comma 2 e 117 comma 2, lett. s)<sup>122</sup>.

---

previsti i beni ambientali, ed è stato creato il Ministero dei beni culturali ed ambientali (L. 29 gennaio 1975, n. 5) che doveva occuparsi della tutela e valorizzazione del patrimonio culturale del paese, della promozione dell'arte e della cultura, nonché della protezione dell'ambiente, con riguardo alle zone archeologiche e naturali".

Anche i beni culturali (di cui alla L. 1° giugno 1939, n. 1089) sono stati considerati come beni aperti al godimento di tutti.

<sup>119</sup> CONTI L., *Lineamenti di diritto dell'ambiente*, Roma, 2017, p. 9.

<sup>120</sup> Per approfondire si veda: DORIGO F. – MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 137. Ciò, tuttavia, non ha impedito di rinvenire in essa il fondamento costituzionale della tutela di specifiche componenti dell'ambiente, valorizzando a tal fine il diritto alla salute (art. 32), la tutela del paesaggio e dei beni culturali (art. 9), la funzione sociale della iniziativa economica privata (art. 41) nonché della stessa proprietà privata (art. 42). È stato, perciò grazie al contributo di idee ed elaborazioni dogmatiche della Corte Costituzionale che si è inteso rinvenire un principio fondamentale di tutela dell'ambiente, come parametro di condotta del legislatore e della pubblica autorità, oltre che dovere dei cittadini medesimi, ancorandolo al combinato disposto degli artt. 2, 3, 9 e 32 Cost.

<sup>121</sup> L'art. 9 Cost., inserito nella parte dei principi fondamentali, non poteva che costituire il naturale punto di partenza di qualsiasi riflessione in tema di principi costituzionali sull'ambiente. E ciò dal momento che, pur non facendo a questo riferimento, lo adombrava, quanto meno in una delle sue necessarie componenti, ove dispone che "la Repubblica [...] tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione". Per approfondire si veda: DORIGO F. – MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 137.

<sup>122</sup> AA.VV., *Manuale ambiente*, cit., p. 6. Addirittura, la Costituzione italiana, fino alla riforma del Titolo V (legge costituzionale n. 3/2001), non conteneva alcun espresso riferimento all'ambiente. Ed ancora, il riferimento all'ambiente contenuto nell'art. 117 novellato della legge costituzionale n. 3/2001 è limitato ai principi in materia di riparto di competenza legislativa tra Stato e regioni, senza alcuna chiarificazione concettuale del

In mancanza quindi di una definizione giuridica unitaria di ambiente, si può affermare che la disciplina del diritto dell'ambiente viene definita in modo generale come l'insieme di norme che riguardano direttamente o indirettamente le problematiche legate all'ambiente.

Il dibattito sull'ambiente ha riguardato essenzialmente due filoni discordanti, l'uno "pluralista" e l'altro "monista".

Il primo filone, sostenuto dal Giannini<sup>123</sup>, nega la possibilità di definire giuridicamente in modo univoco l'ambiente. Questi sostiene infatti che esiste una definizione univoca di ambiente, ma la sua definizione deriva dalla somma di profili giuridicamente rilevanti "*l'ambiente, sarebbe sussunto sotto tre distinte accezioni: paesaggio-cultura, salubrità ambientale e urbanistica.*"

Diversamente, il secondo filone enfatizza una nozione unitaria di ambiente seppure riconosca l'esistenza di diverse oggettività giuridiche che costituiscono l'ambiente meritevoli di propria tutela (acqua, aria, suolo, etc.) e diversi fenomeni a cui fanno riferimento nei vari casi (smaltimento dei rifiuti, inquinamento atmosferico, lo sviluppo urbanistico etc.).

Per superare quindi questa mancanza di una definizione univoca della nozione di ambiente, la giurisprudenza ha tentato di garantire una unitarietà definendo tale concetto secondo una pluri-qualificazione giuridica. Si tratta cioè di una materia di interesse pubblico della collettività nazionale che deve essere tutelata per interesse di tutti i cittadini ed allo stesso tempo un valore indefettibile dell'uomo, cioè un diritto soggettivo individuale che deve essere tutelato.

## **2. I principi a fondamento delle politiche italiane in materia ambientale.**

In mancanza di una definizione univoca di bene giuridico ambientale, è necessario richiamare i principi che armonizzino e coordinino i diversi oggetti e le diverse discipline ricomprese all'interno delle normative ambientali europee ed internazionali.

---

termine in senso giuridico. Cfr. FEOLA M., *Ambiente e democrazia. Il ruolo dei cittadini nella governance ambientale*. cit., p.50-51.

<sup>123</sup> M. S. GIANNINI, "*Ambiente* ": *saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, cit., p. 15 ss.

Come già evidenziato in precedenza, i principi applicati nel nostro ordinamento, hanno derivazione comunitaria, la quale a sua volta li ha recepiti da accordi o trattati internazionali.

In tal senso, si ricorda che fondamento normativo delle politiche comunitarie è l'art 191 comma 2 del TFUE.

L'art 191 comma 2 del TFUE stabilisce che la politica dell'Unione in materia ambientale mira ad un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie Regioni dell'Unione e che essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga"<sup>124</sup>.

Più nel dettaglio, trovano applicazione anche nel nostro ordinamento nazionale<sup>125</sup> – anche grazie al richiamo presente nella disposizione contenuta nell'art. 3 del Codice dell'Ambiente - i seguenti principi:

- il principio di precauzione (che deriva dal diritto internazionale e viene menzionato nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea) il quale permette di introdurre misure di tutela anche in presenza di elevata incertezza scientifica riguardo la realizzazione di un rischio per l'ambiente o per la salute. Il principio in parola ha fatto il suo ingresso nell'ordinamento italiano, ricevendo riconoscimento sia a livello legislativo e che a livello giurisprudenziale<sup>126</sup>;
- il principio "chi inquina paga", stabilito a livello generale sia dall'art. 3-ter<sup>127</sup>, D.Lgs. n. 152/2006 sia nella parte della TUA<sup>128</sup>, secondo il quale è tenuto a pagare il tributo ambientale il soggetto che ha

---

<sup>124</sup> Art. 191 comma 2 TFUE.

<sup>125</sup> VENTRE T., *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Napoli, 2012, p.204-205.

<sup>126</sup> BARONE A., *Il diritto del rischio. Diritto degli enti locali e delle Regioni*, Milano, 2006, p.72.

<sup>127</sup> L'articolo in parola stabilisce che *La tutela dell'ambiente e degli ecosistemi naturali e del patrimonio culturale deve essere garantita da tutti gli enti pubblici e privati e dalle persone fisiche e giuridiche pubbliche o private, mediante una adeguata azione che sia informata ai principi della precauzione, dell'azione preventiva, della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché al principio «chi inquina paga» che, ai sensi dell'articolo 174, comma 2, del Trattato delle unioni europee, regolano la politica della comunità in materia ambientale*

<sup>128</sup> AA.VV., *Manuale ambiente 2014*, Milano, 2014, p. 16.

già cagionato il danno sulla base della gravità del danno ambientale procurato;

- Il principio di prevenzione il quale prevede l'introduzione di norme che impediscano all'origine il realizzarsi del danno conosciuto a priori e con certezza scientifica;
- il principio di integrazione il quale presuppone di bilanciare gli interessi di tutela ambientale con gli interessi spesso contrastanti degli altri settori;
- il principio di sviluppo sostenibile, di recente introduzione il quale presuppone uno sviluppo che permetta alle generazioni attuali di soddisfare i propri bisogni mediante l'impiego delle risorse ambientali, senza precludere alle generazioni future di fare altrettanto. Principio espressamente previsto all'articolo 3 del trattato sull'Unione Europea<sup>129</sup>.

Rispetto ai principi fin ora richiamati, il D.lgs. 4/2008 recante norme in materia ambientale che ha modificato il d.lgs. n. 152/06, enuncia i seguenti ulteriori principi in materia ambientale:

1. il principio sulla produzione del diritto ambientale;
2. il principio dell'azione ambientale;
3. il principio dello sviluppo sostenibile;
4. il principio di sussidiarietà e di leale collaborazione.

Si specifica altresì che l'art 3-*bis* del D.lgs. n. 4/08 sancisce che i principi posti dal presente articolo e dagli articoli seguenti costituiscono i principi generali in tema di tutela dell'ambiente, adottati in attuazione degli articoli 2, 3, 9, 32, 41 e 44, 117 commi 1 e 3 della Costituzione e nel rispetto del Trattato dell'Unione Europea.

Per quanto riguarda i seguenti principi: il principio dell'azione ambientale, principio dello sviluppo sostenibile, principio di sussidiarietà e di leale collaborazione, il principio che ha maggiore importanza è il principio dell'azione ambientale (art. 3 *ter*), di carattere complesso, in quanto sintesi dei principi della precauzione, dell'azione preventiva, della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente,

---

<sup>129</sup> Evidenzia MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit, p.165. La ricezione di tali principi conferma l'adesione dell'Unione alla realizzazione di una politica ambientale, che si serva sia di strumenti di tipo giuridico, sia di quelli di tipo economico.

nonché del principio “chi inquina paga”, enunciati nell’art. 174 del Trattato Ce, erroneamente richiamato come Trattato delle unioni europee<sup>130</sup>.

Le politiche fiscali di tipo ambientale possano essere realizzate peraltro anche a livello territoriale nell’ambito di diversi Enti, in conformità ai principi europei<sup>131</sup>.

Le Regioni, specialmente in questa materia possono ricoprire un ruolo rilevante, le quali possono gestire e realizzare politiche ambientali che siano in riferimento al territorio<sup>132</sup>.

Per quanto riguarda le Regioni a Statuto ordinario, i tributi ambientali propri dovranno ossequiare i principi di continenza e di territorialità nonché il divieto di doppia imposizione con i tributi statali.

I tributi ambientali per le Regioni a statuto speciale dovranno essere uniformi con i principi generali del sistema statale<sup>133</sup>.

### **2.1. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali: *command and control*, la programmazione e pianificazione nazionale e le autorizzazioni.**

Definito il bene giuridico ambiente nel nostro ordinamento ed il valore (in termini di tutela) ad esso riconosciuto, è ora necessario

---

<sup>130</sup> ALCARO F. – FENGA C. – MOSCATI E. – PERNICE F. – TOMMASSINI R., *Valori della persona e modelli di tutela contro i rischi ambientali e genotossici. Esperienze a confronto*, Firenze, 2008, p.387-388.

<sup>131</sup> MICELI R. *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 194.

<sup>132</sup> Cfr. *Ivi*, p. 195, sottolinea che in tale ambito lo spazio che può essere occupato da tali politiche è quello relativo alla istituzione di tributi propri ambientali in senso stretto ovvero alla previsione di agevolazioni ambientali nell’ambito di tributi propri.

Sul punto, si veda anche V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, cit., 965, il quale evidenzia tale riflessione in relazione al tema del turismo, rilevando come le Regioni siano oggi i soggetti che con maggiore probabilità potranno incentivare o disincentivare la politica ambientale anche con il coinvolgimento dei Comuni.

<sup>133</sup> Precisa in tal senso MICELI R. *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 196, che il necessario rispetto dei principi di territorialità e di continenza – per le Regioni a statuto ordinario – conduce naturalmente alla *valorizzazione delle risorse presenti sul territorio e collegate a competenze locali*; in questo senso, data la natura di materia devoluta alla competenza concorrente del turismo, appare auspicabile che quest’ultimo tema possa essere oggetto in un paese come l’Italia – noto per il grande patrimonio artistico e ambientale e, conseguentemente, ricettacolo di continui e costanti flussi turistici – di attenzione da parte della materia tributaria, avviando una politica fiscale territoriale a vocazione turistico – ambientale.

analizzare gli strumenti di regolamentazione diretta ed economici applicati dagli organi competenti al fine di raggiungere gli obiettivi ambientali prefissati.

In tal senso, è bene specificare che le finalità di politica ambientale possono essere ottenute attraverso strumenti diversificati di tipo *command and control*, economico – fiscali, negoziali e volontari <sup>134</sup>.

Gli strumenti maggiormente applicati sono stati in prevalenza quelli attinenti al *command and control* delle attività amministrative le quali mirano alla prevenzione ed al controllo mediante l'individuazione di standard ed obblighi precisi, corredati da successive attività di controllo.

Gli strumenti di tipo *command and control* hanno costituito infatti il primo passo nel processo di affermazione del diritto ambientale al fine di ridurre l'inquinamento ambientale al di sotto del livello prescritto, attraverso soluzioni tecniche *end of pipe*, dirette alla regolarizzazione dell'impatto delle attività economiche inquinanti a valle del ciclo produttivo<sup>135</sup>.

Si tratta dunque di strumenti giuridici che si identificano maggiormente nei principi generali della precauzione, della azione preventiva e della correzione.

Le politiche attuate in relazione a questi principi dettano discipline legislative e amministrative in materia ambientale (*command*) e prevedono fasi di controllo generalizzate (*control*) ed eventuali sanzioni per coloro infrangono le sunnominate disposizioni legislative o amministrative. Gli strumenti *command and control* operano sui comportamenti dei soggetti che svolgono attività inquinanti e risultano più adatti per danni limitati e riferibili a comunità ristrette.

Tuttavia, il modello *command and control* si fonda su un sistema sanzionatorio che non riesce a garantire, da solo, una strategia preventiva per tutelare l'ambiente poiché non risulta efficiente ad imporre alle imprese comportamenti adeguati a rispettare l'ambiente<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> PRANDI P., *Il risk management. Teoria e pratica nel rispetto della normativa*, cit., p. 351.

<sup>135</sup> *Ibidem*.

<sup>136</sup> Cfr. ancora PRANDI P., *Il risk management. Teoria e pratica nel rispetto della normativa*, Milano, 2010, p. 352.

A livello nazionale, esiste anche un altro strumento di attuazione delle politiche ambientali: l'attività amministrativa di programmazione e pianificazione nazionale, la quale deriva in prevalenza da programmi e piani comunitari, i quali devono essere perseguiti all'interno di ogni singolo stato membro come previsto dal diritto comunitario.

In tal senso, nel 1973 fu redatto il primo programma di azione comunitario che prese il nome di “*Primo Programma di Azione in materia ambientale*”<sup>137</sup>, a cui ne susseguirono altri sei<sup>138</sup>. Attualmente è in vigore il Settimo Programma<sup>139</sup>.

---

<sup>137</sup> Tale primo programma fu approvato congiuntamente come “risoluzione politica” dal Consiglio della Comunità Economica Europea e dai rappresentanti degli Stati Membri, forse in ragione delle pressioni della Francia che avrebbe preferito lasciare il settore della politica ambientale nell'ambito della cooperazione inter-governativa piuttosto che inserirlo tra le competenze delle Comunità. D'altronde, l'utilizzo di una procedura di approvazione del tutto peculiare si giustificava in ragione della natura prettamente programmatica e non vincolante del programma di Azione dell'assenza di espresse previsioni in materia nel testo del Trattato CEE. Cfr., NESPOR S.; DE CESARIS A.L., *Codice dell'Ambiente*, Roma, 2009, p.49.

<sup>138</sup> Cfr., NESPOR S.; DE CESARIS A.L., *Codice dell'Ambiente*, cit., p.50-53. I primi due Programmi di Azione in materia ambientale (1973/1977 e 1977/1981) stabilirono la centralità dell'interesse ambientale in relazione a qualunque tipo di programmazione o decisione anche di natura economica, adottata dalla Comunità Economica Europea; sancirono il principio della prevenzione dell'inquinamento da preferirsi rispetto ad interventi successivi di recupero e ripristino (principio di prevenzione) ed il principio dell'attribuzione delle spese connesse alla prevenzione e alla eliminazione dell'inquinamento ambientale a carico del responsabile (principio chi inquina paga).

<sup>139</sup> Il settimo Programma, si intitola “Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta” e che dura fino al 2020, fu adottato con decisione 20 novembre 2013, 1386/2013/UE. Il programma stabilisce nove obiettivi prioritari e ciò che l'UE deve fare per conseguirli entro il 2020.

Articolo 2, Decisione N. 1386/2013/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 novembre 2013: a) Proteggere, conservare e migliorare il capitale naturale dell'Unione; b) Trasformare l'Unione in un'economia a basse emissioni di carbonio, efficiente nell'impiego

delle risorse, verde e competitiva; c) Proteggere i cittadini dell'Unione da pressioni legate all'ambiente e da rischi per la salute e il benessere; d) Sfruttare al massimo i vantaggi della legislazione dell'Unione in materia di ambiente migliorandone l'attuazione; e) Migliorare le basi di conoscenza e le basi scientifiche della politica ambientale dell'Unione; f) Garantire investimenti a sostegno delle politiche in materia di ambiente e clima e tener conto

delle esternalità ambientali; g) Migliorare l'integrazione ambientale e la coerenza delle politiche; h) Migliorare la sostenibilità delle città dell'Unione; i) Aumentare l'efficacia dell'azione unionale nell'affrontare le sfide ambientali e climatiche a livello internazionale.

L'attuazione delle direttive contenenti tali programmi di azione comunitaria in materia ambientale ha spinto il legislatore ad allinearsi con la linea politico-ambientale seguita in ambito europeo.

Tanto che, Il D.Lgs. 4 agosto 1999 n. 351<sup>140</sup>, "Attuazione della Direttiva 96/62/CE in materia di valutazione e di gestione della qualità dell'aria ambiente", negli articoli 8 e 9, prevede che ogni Regione debba suddividere il proprio territorio, sulla base dello stato della qualità dell'aria, e che nelle zone in cui si hanno superamenti dei limiti si adottino piani e programmi per il raggiungimento dei limiti entro il termine stabilito dalla normativa, mentre nelle zone in cui non vi è rischio di superamento si definisca un Piano di mantenimento della qualità dell'aria al fine di conservare i livelli degli inquinanti al di sotto dei valori limite e si operi al fine di preservare la migliore qualità dell'aria ambiente compatibile con lo sviluppo sostenibile.

Successivamente, il D.lgs. 183/2004<sup>141</sup>, attuativo della Direttiva n. 2002/3/CE relativa all'ozono nell'aria, ha previsto all'art. 3 dello stesso decreto che alle Regioni venisse conferito il compito di identificare in quali zone i livelli di ozono eccedono i valori bersaglio e di adottare per queste zone piani o programmi in conformità con il piano nazionale delle emissioni, con lo scopo di ottenere i medesimi valori bersaglio<sup>142</sup>.

Il solo vero potere delle Regioni, o degli enti locali coinvolti in seguito a delega di funzioni, adoperabile in materia di determinazione di limiti di esalazione si poteva esplicitare nei piani di risanamento della qualità dell'aria. Difatti solamente nell'ambito dei piani summenzionati di cui all'art. 8 del D.Lgs n. 351/1999 e dell'art 3 del D.Lgs 183/2004 (ora superati dal D.Lgs 13 agosto 2010, n.155<sup>143</sup>) avrebbero potuto essere

---

<sup>140</sup> D.Lgs. del 4 agosto 1999, n. 351" Attuazione della direttiva 96/62/CE in materia di valutazione e di gestione della qualità dell'aria ambiente"), Art. 8, Comma 3 - Nelle zone e negli agglomerati di cui al comma 1, le regioni adottano un piano o un programma per il raggiungimento dei valori limite entro i termini stabiliti ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera c). Nelle zone e negli agglomerati in cui il livello di più inquinanti supera i valori limite, le regioni predispongono un piano integrato per tutti gli inquinanti in questione.

<sup>141</sup> Attuazione della direttiva 2002/3/CE relativa all'ozono nell'aria.

<sup>142</sup> BOTTINO G., *Codice dell'Ambiente*, Roma, 2008, p.2271.

<sup>143</sup> Attuazione della direttiva 2008/50/CE relativa alla qualità dell'aria ambiente e per un'aria più pulita in Europa.

previsti valori più restrittivi solamente nel caso in cui fosse necessario per il “*conseguimento del valore limite dei valori bersaglio di qualità dell’aria*”.

Attualmente, il testo vigente dell’art 271 del Codice dell’ambiente fa salvi i limiti e le prescrizioni normative già emanate dalle Regioni e province autonome ai sensi del d.P.R. 203/1988 e conferisce alle stesse la possibilità di sancire liberamente valori limite e prescrizioni considerando, ove esistenti, dei piani e programmi di qualità dell’aria previsti dalla vigente normativa<sup>144</sup>.

La normativa italiana sulla qualità dell’aria, in conformità con la normativa europea, stabilisce nel D.Lgs. 155/2010 di “*mantenere la qualità dell’aria ambiente, laddove sia buona, e migliorarla negli altri casi*”. Specialmente, il D.Lgs. 155/2010 (all’art 9 comma 1<sup>145</sup>) in attuazione della direttiva comunitaria 2008/50/CE relativa alla qualità dell’aria ambiente e per un’aria più pulita in Europa, conferma che le regioni e le province autonome devono adottare un piano per la qualità dell’aria nel caso in cui i livelli degli inquinanti eccedono il valore limite.

È bene precisare che nell’art 5 del D.Lgs n. 155/2010 comma 1 (comma così modificato dall’art. 1 del D.Lgs n.46 del 2014) lettera e) si intende per “*piani e programmi: gli atti e provvedimenti di pianificazione e di programmazione comunque denominati, compresi quelli cofinanziati dalla Comunità europea, nonché le loro modifiche: 1) che sono elaborati e/o adottati da un’autorità a livello nazionale, regionale o locale oppure predisposti da un’autorità per essere approvati, mediante una procedura*

---

<sup>144</sup> BENEDUSI L. – SILLANI A., *Le novità del D.Lgs. n. 128/2010 in materia di Via, Vas, Aia. Emissioni in atmosfera*, Santarcangelo di Romagna, 2011, p.174.

<sup>145</sup> Art 8 del D.Lgs n.155/2010, comma 1- Se, in una o più aree all’interno di zone o di agglomerati, i livelli degli inquinanti di cui all’articolo 1, comma 2, superano, sulla base della valutazione di cui all’articolo 5, i valori limite di cui all’allegato XI, le regioni e le province autonome, nel rispetto dei criteri previsti all’appendice IV, adottano un piano che contenga almeno gli elementi previsti all’allegato XV e che preveda le misure necessarie ad agire sulle principali sorgenti di emissione aventi influenza su tali aree di superamento ed a raggiungere i valori limite nei termini prescritti. In caso di superamenti dopo i termini prescritti all’allegato XI il piano deve essere integrato con l’individuazione di misure atte a raggiungere i valori limite superati nel più breve tempo possibile. Se, in una o più aree all’interno di zone o di agglomerati, è superato il valore obiettivo previsto per il PM2, 5 all’allegato XIV, il piano contiene, ove individuabili, le misure che non comportano costi sproporzionati necessarie a perseguirne il raggiungimento.

legislativa, amministrativa o negoziale e 2) che sono previsti da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative<sup>146</sup>.

Per quanto riguarda infine le autorizzazioni, esse sono degli atti di natura amministrativa propedeutici allo svolgimento di particolari attività.

Il Codice dell'Ambiente del 2006 e i susseguenti emendamenti hanno aggregato un gran numero di soglie di esalazioni e limiti di concentrazione in merito all'inquinamento dell'acqua, dell'aria e del suolo. L'Italia tra il 1998 e il 2005 ha fatto sforzi considerevoli per ridurre il numero di autorizzazioni e licenze che consentono di rendere esecutive le norme e i valori limite in materia ambientale. Sono stati presi provvedimenti per costituire uno Sportello Unico per le Attività Produttive (SUAP) con l'obiettivo di aggregare le procedure di autorizzazione e concedere autorizzazioni semplificate, alla fine degli anni 90 e all'inizio degli anni 2000. Sono stati resi esecutivi nel 2009, Sportelli Unici per le Attività Produttive nel 40% dei comuni, che interessavano il 60% della popolazione.

Considerevoli cambiamenti in materia di autorizzazione ambientale per le PMI (Le piccole e medie imprese) sono stati effettuati anche nel 2011; tali cambiamenti hanno aggregato le procedure di concessione delle varie autorizzazioni ambientali concernenti le esalazioni atmosferiche, la gestione e lo smaltimento dei rifiuti e anche lo scarico di effluenti nell'acqua<sup>147</sup>.

Più tardi, il decreto "Semplifica Italia", adottato nel 2012, ha stabilito, l'introduzione dell'Autorizzazione Unica Ambientale per le PMI.

## **2.2. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali: gli strumenti di mercato e gli strumenti volontari.**

Come si è accennato, il sistema di "command and control" non riuscì a sortire gli effetti voluti e fu perciò pian piano sostituito dall'introduzione di strumenti economici volti a mantenere un certo

---

<sup>146</sup> Art 5 del D.Lgs n. 155/2010 comma 1 lettera e) (comma così modificato dall'art. 1 del D.Lgs n.46 del 2014)

<sup>147</sup> Cfr., OECD (2013), *Rapporti dell'OCSE sulle performance ambientali: Italia 2013*, p.52-53.

equilibrio tra la tutela ambientale e le libertà economiche, in modo tale da non produrre effetti distorsivi sulla concorrenza.

Tali strumenti, individuati successivamente, sono quelli economico-finanziari attuati mediante politiche macroeconomiche volte al raggiungimento dello sviluppo economico - sociale sostenibile ed ambientale allo stesso tempo<sup>148</sup>.

Si possono in tal senso individuare tra gli strumenti economici diversi tipi di intervento; gli strumenti di intervento diretto, cioè la tassazione ambientale ovvero gli strumenti di intervento indiretto come gli incentivi, i premi, gli aiuti alle imprese, che possono incidere sulla formazione dei prezzi ed infine gli strumenti legati alla logica del mercato come i permessi negoziabili.

Tra tali strumenti economici, quello di maggiore importanza, è senz'altro la categoria dei tributi: tasse/imposte e tariffe, che possono avere funzione dis/incentivante o di gettito o entrambe” (definizione OSCE)<sup>149</sup>.

In tal senso, l'uso di “tasse ecologiche” per la precauzione dei danni ambientali e per rimediare ai danni causati alle risorse ambientali, si è affermato tra gli strumenti di mercato, sia sulla base della incapacità di strumenti diretti a raggiungere risultati apprezzabili, che sulla base delle

---

<sup>148</sup> Si tratta di strumenti collegati all'attuazione del principio “chi inquina paga” che si distinguono per la loro adattabilità alle esigenze dell'ambiente. Precisa in tal senso MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p.165. Infine, l'art. 119 prevede una clausola generale di salvaguardia a favore degli Stati; questi ultimi nei casi opportuni possono adottare, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo da parte dell'Unione. Attraverso tale disciplina si afferma *il principio di tendenziale uniformità delle politiche comunitarie* in materia di ambiente, nell'ambito del quale le deroghe alla disciplina comune devono essere provvisorie e soggette al controllo dell'Unione stessa.

L'OCSE ha distinto, infatti, cinque categorie di strumenti economici, volti alla protezione dell'ambiente: i tributi, e le tasse (con funzione disincentivante); i sussidi che hanno la funzione di promuovere le attività inquinanti; i depositi cauzionali che consistono in sovrapprezzi sulla vendita di prodotti; le penalità applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti; i permessi negoziabili e gli altri interventi di mercato. Cfr. OECD, *Economic instruments for environmental protection*, Paris, 1989, *passim*.

<sup>149</sup> Così BUCCISANO A., *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, cit., p. 596-597. Una valida alternativa ai meccanismi di *command and control* è costituita dall'utilizzo di strumenti economici per la tutela dell'ambiente che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati.

finalità delle politiche ambientali, consistenti nella “*modifica delle abitudini di vita (individuali e collettive) de comportamenti degli operatori economici e dei consumatori*”<sup>150</sup>.

In altre parole, le tasse ambientali costituiscono misure correttive che intervengono sul mercato per dare un prezzo all’uso delle risorse ambientali che altrimenti, non avendo prezzo, continuerebbero a essere sfruttate in misura superiore al loro reintegro.

Per quanto riguarda gli *strumenti volontari*, essi sono strumenti di politica economica che vengono adoperati o incentivati dal “*policy maker*” per influire positivamente l’atteggiamento ambientale dei soggetti potenzialmente inquinanti. Tali strumenti si oppongono a quelli di *comando e controllo* e di mercato perché per raggiungere dei miglioramenti nelle prestazioni ambientali delle organizzazioni presenti sul territorio non adoperano né tasse o incentivi monetari, né divieti e sanzioni, bensì o la validazione dei sistemi di gestione ambientale secondo norme individuate (EMAS, Sistema di Ecogestione e Audit), o la negoziazione di impegni (Accordi Volontari), o l’informazione ambientale del pubblico (Rapporti Ambientali)<sup>151</sup>.

I sussidi sono premi destinati alle imprese che abbattano le esalazioni inquinanti. Con l’assegnazione dei sussidi le imprese vengono premiate per non contaminare<sup>152</sup>, invece attraverso la tassazione vengono punite le imprese che producono inquinamento<sup>153</sup>.

Per quanto riguarda invece i “*permessi negoziabili*”, essi sono equiparabili a “certificati” emanati da un ente pubblico. A chi li compra, essi permettono un ammontare predefinito di emissioni contaminanti<sup>154</sup>.

---

<sup>150</sup> *Ivi*, p. 591-592.

<sup>151</sup> Cfr. POLLIFRONI M., *Public sector social responsibility. Strumenti di rendicontazione etico-sociale per l’azienda pubblica*, Milano, 2007, p.200-201.

<sup>152</sup> In questo caso non si applica il principio “chi inquina paga”. Il sussidio è un costo a carico dello Stato, dunque della collettività.

<sup>153</sup> SPAZIANI.S., *Compendio di Politica Economica. Economia del benessere. Politica monetaria, fiscale, dei redditi. Fallimenti di mercato e politiche macroeconomiche. Contesto internazionale*, Santarcangelo di Romagna, 2012, p. 310.

<sup>154</sup> QUERINI.G., *La tutela dell’ambiente nell’Unione Europea: un’analisi critica*, Milano, 2007, p.106. Il maggiore o minore prezzo di questi “certificati” – che possono essere scambiati sul mercato – determina la convenienza per l’impresa tra da una parte l’acquistarli, dall’altra il sostenere i costi connessi agli investimenti in “tecnologie pulite” che prevengono all’origine l’inquinamento del quale essa è responsabile.

### 3. La definizione di tributo ambientale.

Analizzati alcuni degli strumenti economici volti ad attuare le politiche comiche, rimangono da analizzare le imposte ambientali che meritano un'analisi approfondita in ragione del fatto che rappresentano uno strumento di internalizzazione dei costi ambientali particolarmente vantaggioso e migliore rispetto alla regolamentazione diretta.

Tale analisi non può prescindere da una preliminare definizione del concetto stesso di tributo ambientale.

Può essere genericamente definito tributo ambientale quella prestazione coattivamente imposta connessa al danno causato all'ambiente dallo svolgimento di un'attività economica<sup>155</sup>.

Sostanzialmente, il tributo ambientale consiste in una contribuzione a fronte di un costo sociale sostenuto dalla collettività per l'inquinamento dell'ambiente da attribuire al soggetto inquinatore.

Riguardo alla categoria dei tributi ambientali è stata formulata una nozione unitaria di tributo ecologico il cui elemento qualificante è costituito dal rilascio nell'ambiente di una unità fisica recante un effetto negativo per l'ecosistema. In questa prospettiva, l'elemento qualificante del tributo ambientale è individuato nella relazione causale che deve sussistere tra la produzione di un inquinamento e il prelievo tributario<sup>156</sup>.

---

L'ammontare complessivo dell'inquinamento – che è quello consentito dalla somma dei “permessi negoziabili” – viene prefissato dall'ente pubblico in funzione della “sostenibilità” di ciascuna realtà ambientale. È presumibile che tale ammontare diminuisca nel tempo, così che il prezzo dei “permessi negoziabili” aumenterà: ciò costituisce uno stimolo crescente per le imprese affinché adottino “tecnologie pulite”. I notevoli vantaggi di questo strumento di politica ambientale sono compensati da taluni aspetti negativi: in particolare va sottolineata la difficoltà, per l'ente pubblico, di calcolare con precisione l'ammontare dell'inquinamento sostenibile, e quindi la quantità totale dei “permessi negoziabili” da emettere. Inoltre, le imprese fortemente inquinanti, proprio per questa caratteristica, possono realizzare elevati profitti, e quindi essere in grado di sopportare costi di acquisto dei “permessi negoziabili” senza un rilevante sacrificio finanziario. In questo caso la spinta innovativa rivolta alla introduzione di tecnologie pulite, può risultare trascurabile.

<sup>155</sup> NATOLI L. F., *Diritto Tributario*, Milano, 2010, p. 22.

<sup>156</sup> Per un approfondimento si veda BORIA P., *Diritto Tributario*, cit., p. 212 -213. Ne deriva evidentemente una espansione del concetto di tributo rispetto al modello accolto in via usuale negli ordinamenti tributari interni: il presupposto del prelievo fiscale non è più soltanto individuato nella esistenza di un fatto indice di capacità contributiva (espressivo di “forza economica”, per adottare la formula esplicativa adottata dalla Corte costituzionale italiana), bensì anche nella sussistenza di fatti oggetto di un apprezzamento

Facendo riferimento alla definizione comunitaria di tributo ambientale, la Commissione Europea ha enunciato che il tributo ambientale affinché possa essere qualificato come tale, deve essere caratterizzato dalla presenza di due elementi: la funzione arginante di comportamenti inquinanti e l'esplicitazione delle finalità ambientali (che devono essere espressi nella legge istitutiva), ed anche la commisurazione della base imponibile del prelievo all'impatto negativo sull'ambiente<sup>157</sup>.

Dunque, secondo la Commissione europea, affinché un tributo possa qualificarsi "ambientale" è necessario che "*l'imponibile (che nella terminologia europea indica il presupposto) sia un'unità fisica di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente*"<sup>158</sup>.

È bene precisare che i tributi ambientali possono assumere tante forme, andando a colpire i prodotti inquinanti ovvero le attività economiche che possono arrecare danni all'ambiente.

Ad ogni modo, però, ciò che si evince è che l'obiettivo della fiscalità ambientale, non è solamente quello di raccogliere gettito (gettito vincolato alle opere ambientali e non al finanziamento delle spese correnti dello Stato) ma soprattutto di modificare i comportamenti delle imprese o singoli consumatori verso comportamenti sostenibili, cioè ottenere finalità extrafiscali.

### **3.1. L'evoluzione dei tributi ambientali da tributi con finalità ambientale ai tributi propri nell'ordinamento nazionale.**

---

deteriore in termini fiscali in ragione di esigenze indennitarie o comunque della riduzione di diseconomie generali subite dalla collettività.

<sup>157</sup> Per un maggior approfondimento si veda: FICARI V. – SCANU G., "*Tourism Taxation*". *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p. 279-280. 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 prodotto rilasciato o di sostanza emessa (per esempio, CO<sub>2</sub>), 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). È stata, infatti, per la prima volta elaborata una teorica nozione di "tributo ambientale" caratterizzata dalla stretta 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, a seconda che via sia oppure no sinallagmaticità nello schema applicativo.

<sup>158</sup> FICARI V. – SCANU G., "*Tourism Taxation*". *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p.279-280.

Dall'applicazione del principio "chi inquina paga", progressivamente consolidatosi a livello internazionale e europeo è derivata la legittimazione degli Stati a imporre a carico dei responsabili dell'inquinamento prelievi volti a compensare i costi del disinquinamento, dapprima in un'ottica di corresponsabilità, successivamente in un'ottica pienamente fiscale<sup>159</sup>.

A seguito degli studi condotti sul tema ambientale ed alla base delle posizioni comunitarie che hanno sollecitato gli Stati ad applicare tributi ambientali in senso stretto, negli ultimi anni sono stati introdotti anche nel nostro ordinamento nazionale i tributi ambientali<sup>160</sup>.

Per lungo tempo, come evidenziato in precedenza, il legislatore tributario ha attribuito all'ambiente un ruolo marginale, e quando si è sentita l'esigenza di fornire una adeguata tutela al territorio, è prevalsa la tecnica di avvalersi di tasse ordinarie aventi una mera finalità extrafiscale di tutela ambientale (tributi con funzione ambientale), ovvero sia di destinare il gettito al finanziamento di costi ambientali (smaltimento rifiuti, disinquinamento ecc.).

Soltanto in pochi casi, inizialmente, si è fatto ricorso a tributi avente una funzione disincentivante<sup>161</sup>.

Successivamente, è stato inizialmente introdotto *il tributo a finalità ambientale*; tale tributo presenta un presupposto che non si riferisce in modo diretto all'ambiente e che si contraddistingue per la funzione tutelatoria dell'ambiente a carattere incentivante (quando svolge un ruolo dissuasivo verso attività inquinanti) ovvero redistributivo (quando è volto ad ottenere risorse rivolte al ripristino dell'ambiente).

---

<sup>159</sup> 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.

<sup>160</sup> MICELI R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, cit., p.65.

<sup>161</sup> Cfr. ancora FICARI V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Roma, 2018, p. 65.

In ragione di tali caratteristiche il tributo a finalità ambientale è stato quindi qualificato come un tributo di scopo<sup>162</sup>.

In altre parole, *il tributo con funzione ambientale* persegue una finalità extrafiscale, peraltro tutelata dalle disposizioni costituzionali, collocando il fattore ambiente non allineato alla struttura impositiva del prelievo.

La preservazione dell'ambiente avviene però indirettamente, non essendo un elemento costitutivo del presupposto del tributo<sup>163</sup>.

È bene precisare inoltre che il “tributo ambientale” (o con finalità ambientale extrafiscale) viene identificato come misura economica di intervento sulle esternalità negative o “esternalità ambientali”, dato che gli effetti inquinanti di alcune condotte economiche causano un costo a carico della collettività se non imputato ai soggetti che pongono in essere le summenzionate condotte<sup>164</sup>.

I tributi con finalità ambientale si distinguono dai “tributi ambientali in senso stretto” poiché per quanto riguarda i secondi sussiste una relazione di causa – effetto tra il suo presupposto e il fatto materiale che arreca un danno all'ambiente mentre i primi si contraddistinguono dal fatto che perseguono una finalità extra fiscale. Per questi ultimi la salvaguardia dell'ambiente costituisce un riflesso indiretto<sup>165</sup>.

Si parla invece di *tributo ambientale (in senso stretto)*<sup>166</sup> quando lo stesso abbia quale presupposto l'utilizzo di unità fisiche (da intendersi

---

<sup>162</sup> Cfr. ancora BORIA P., *Diritto Tributario*, cit., p. 212.

<sup>163</sup> Cfr., DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, p. 470.

<sup>164</sup> CAPOLUPO S., *Ecotassa: rientra nella competenza esclusiva dello Stato*, Fisco, 2017, 2440. È stata anche rimarcata la necessità di distinguere il tributo con finalità ambientale extrafiscale ed un'imposta ambientale in senso proprio nella quale l'obbligo e la ripartizione della contribuzione dipendono, per collegamento diretto, dal deterioramento dell'ambiente che viene assunto nel presupposto di fatto del tributo, tanto da renderlo un mezzo ancor più efficace per il perseguimento di un fine sociale di tutela dell'ambiente.

<sup>165</sup> MICETICH H. - D'APRANO L., *La Tari. Predisposizione del Piano Finanziario e delle Tariffe*, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 9.

<sup>166</sup> Si tratta di tributi ambientali che definiremo (d'ora innanzi) “in senso stretto”, per distinguerli dai tributi “a finalità ambientale”, come individuati nei contesti internazionali e nazionali, che comunque possono contenere l'ambiente nella definizione del presupposto, nella disciplina ovvero nello scopo del tributo (destinazione delle somme), ma non risultano strutturati secondo i rigorosi criteri definiti in ambito europeo. MICELI

alla stregua di qualsiasi sostanza emessa di cui si abbia prova della capacità inquinante, ovvero risorse naturali che si consumano) idonee ad arrecare un danno all'ambiente e come base imponibile la grandezza numerica che misura le unità fisiche<sup>167</sup>.

Come osservato dalla dottrina<sup>168</sup> il tributo ambientale *stricto sensu* è contraddistinto da una “relazione diretta, causale, fra il suo presupposto e l'unità fisica (emissioni inquinanti, risorsa ambientale, bene o prodotto)” che arreca o può cagionare un danno all'ambiente”.

Il danno ambientale nei tributi *stricto sensu* rappresenta un elemento strutturale del tributo che incide *sull'an* o sul *quantum* del prelievo.

Affinché, a livello nazionale, i tributi ambientali in senso stretto possano considerarsi come tali deve sussistere una relazione tra l'unità fisica che determina il danneggiamento dell'ambiente ed il presupposto del prelievo<sup>169</sup>.

Tali tributi<sup>170</sup>, infatti, non hanno la funzione di finanziare le attività di interesse ambientale, ma svolgono una funzione disincentivante dei comportamenti inquinanti che costituiscono il presupposto impositivo del tributo<sup>171</sup>.

Nei tributi *lato sensu* (o meglio con funzione ambientale), invece, l'ambiente non costituisce l'oggetto ma la finalità vincolata del gettito

---

R. Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per l, A.e Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015, in *Rivista trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2016, p. 63.

<sup>167</sup> Così BORIA.P., *Diritto Tributario*, cit., p.212.

<sup>168</sup> Così F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, vol, II, Firenze 1999, p. 366.

<sup>169</sup> DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p.467-468.

<sup>170</sup> Detta categoria di tributi “propri” presenta in particolare due peculiari novità:

a) in primo luogo, il bene ambiente e la sua tutela non rilevano più come mera finalità della fattispecie impositiva, ma sono direttamente incorporati all'interno del presupposto che viene colpito; b) inoltre, la ratio del tributo non risulta più essere un generico riferimento alla tutela ambientale. Ciò in quanto l'azione del legislatore può andare a incidere direttamente sulle cause che comportano un danno scientificamente dimostrato all'ambiente ovvero, più correttamente, sull'unità fisica che in concreto (o in prospettiva) determini un deterioramento dell'ambiente. FICARI V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, cit., p.61.

<sup>171</sup> Cfr. ancora DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p.470.

erariale; l'oggetto imponibile è infatti il reddito, il consumo o il patrimonio.

Diversamente, nei tributi ambientali *stricto sensu* l'ambiente costituisce il presupposto del prelievo. Si tratta di tributi non tradizionali "poiché includono nel loro presupposto direttamente il fattore inquinante<sup>172</sup>".

Alla luce di quanto fin ora rilevato, è opportuno specificare che, in Italia sebbene originariamente fossero stati previsti soltanto tributi con funzione ambientale (per cui la tutela dell'ambiente rilevava solamente come finalità extrafiscale), in epoca più recente il tributo ha cambiato aspetto ed è stato ricostruito in senso più europeo, riconoscendo la sostanza stessa della tutela quale presupposto. In altre parole, la concezione del "tributo ambientale proprio" è stata resa possibile dalla diretta assunzione della produzione di esalazioni o beni contaminanti o del consumo di beni ambientali scarsi, e la contemporanea qualificazione del "bene ambiente" come degno di tutela<sup>173</sup>.

#### **4. I tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva.**

A causa dei dibattiti nazionali che hanno messo in dubbio la compatibilità dei tributi ambientali con il principio di capacità contributiva espresso nell'art. 53 della nostra Costituzione<sup>174</sup>, l'attuazione di una

---

<sup>172</sup> DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p.470-471.

Le imposte con funzione ambientale, dunque, assoggettano a tassazione tradizionali indici di capacità contributiva anche se spinti da una destinazione ambientale; nei tributi ambientali *stricto sensu*, invece, la tassazione deve fare esclusivo riferimento all'effetto inquinante dell'attività economica.

<sup>173</sup> ALLENA M., *Tributi ambientali: Profili nazionali ed europei*, in *Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria- Fiscalità nazionale ed europea- Questioni sostanziali e processuali*, Siena, 2014, p. 3. Tale approccio incide direttamente sul prezzo finale di beni e servizi derivanti da un processo produttivo inquinante: "La tutela dell'ambiente è un effetto, sperato, derivante dall'introduzione di un prelievo anche fiscale, che, determinando un aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, induca il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minor impatto ambientale. Si assiste, quindi, ad un'inversione di tendenza. Rispetto all'impostazione precedente, quella più recente ha il merito di aver delineato con una certa precisione i contorni della nozione "tributo ambientale in senso proprio", limitandosi, però, a fornire una ricostruzione del tributo ambientale quale generica imposta indiretta sui consumi.

<sup>174</sup> L'art. 53, comma 1 della Costituzione italiana stabilisce che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Il secondo

politica interna che utilizzi tributi ambientali in senso proprio non ha avuto fino ad oggi piena realizzazione.

In merito a tale questione si è manifestata l'esigenza di comprendere se una tassazione effettuata sul presupposto della capacità di inquinare di un soggetto fosse ammissibile e compatibile con il precetto contenuto nell'art 53 della nostra Costituzione: "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*"<sup>175</sup>.

Per rispondere a tale quesito è necessario definire il contenuto e la funzione svolta dal principio di capacità contributiva.

In merito al contenuto del principio della capacità contributiva si sono affermate due posizioni dottrinali diverse: la posizione che ha valorizzato la funzione solidaristica e quella che ne ha sottolineato la natura di criterio di riparto.

I sostenitori della prima posizione<sup>176</sup> non ammettono i tributi ambientali in senso stretto, in quanto non riconducibili ad una espressione tradizionale di ricchezza. Istituire tributi ambientali in senso stretto, secondo questa posizione dottrinale, comporterebbe una lesione del limite sostanziale previsto dal nostro ordinamento, stabilendo forme di imposizione non giustificate da nessun supporto economico<sup>177</sup>.

---

comma dell'art. 53 stabilisce invece che "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

<sup>175</sup> MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 186.

<sup>176</sup> Per un approfondimento si veda MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 187. La posizione che ravvede nel principio di capacità contributiva una indiscutibile componente solidaristica di rilevanza sociale ed economica giustifica la legittimità dei soli prelievi che utilizzino – quale presupposto – un fatto indice di potenzialità economica. In questo modo si ritengono costituzionalmente legittimi soltanto i prelievi giustificati da un'espressione tradizionale di ricchezza, quale il patrimonio, il reddito, il consumo. L'impostazione in esame valorizza l'individuo ed il suo patrimonio rispetto al tema del necessario sostenimento delle spese pubbliche, ponendo il limite invalicabile della potenzialità economica come fondamento indiscusso di ogni prelievo tributario.

<sup>177</sup> MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 187 - 189. Nell'ambito di tale impostazione generale, si è poi maturata una posizione che ha ricondotto i tributi ambientali in senso stretto alle imposte sul consumo, riconoscendo il fatto indice di potenzialità economica nel consumo dei beni ambientali e giustificando in questo modo i suddetti tributi sulla base di una espressione tradizionale di ricchezza economica. Il criterio di riparto che legittima il concorso alle spese pubbliche può essere ravvisato in

I sostenitori della seconda posizione sostengono invece che in merito ai tributi ambientali, i presupposti possano anche non avere un valore economico, sempre ch  dimostrino una capacit  di concorrere alle spese pubbliche<sup>178</sup>.

Lo sviluppo degli studi sul tema e le posizioni comunitarie (che sollecitano gli Stati all'utilizzo di tributi ambientali in senso stretto) accettano la possibilit  di introdurre tributi ambientali nell'ambito dell'ordinamento interno<sup>179</sup>.

#### **4.1. Il principio di capacit  contributiva come criterio di riparto nei tributi in senso stretto.**

  noto il problema di individuare se l'unit  fisica che causa il danneggiamento ambientale possa essere costituzionalmente assunta a presupposto del tributo in base all'art. 53 Cost<sup>180</sup>.

La questione continua a sollevare, in ambito nazionale, un dibattito in merito alla nozione di "tributo ambientale". Sul piano costituzionale, non   chiaro come si giustifichino "*prelievi che colpiscono fatti, che pur di preminente interesse pubblico, non costituiscono evidente indice di ricchezza*"<sup>181</sup>.

Alcuni sostenitori considerano tale questione di non facile soluzione poich  sostengono che se per alcuni prodotti   facile sostenere che il consumo tali prodotti manifesti capacit  contributiva, al contrario nei casi di emissione di gas inquinanti, la medesima analisi   pi  difficile<sup>182</sup>.

---

una compensazione o in un sostegno economico delle economie e diseconomie esterne. I tributi ambientali costituiscono, infatti, la modalit  secondo la quale in una collettivit  si ripartiscono i costi dei pregiudizi arrecati all'ambiente.

<sup>178</sup> Possono cos  essere giustificati, in relazione al principio di capacit  contributiva, anche indici, socialmente importanti, che non costituiscono espressione tradizionale di ricchezza economica. MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilit  e modelli di federalismo*, cit., p. 187.

<sup>179</sup> MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilit  e modelli di federalismo*, cit., p. 187.

<sup>180</sup> BONARDI G. – PATRIGNANI C., *Energia, fiscalit , incentivi, agevolazioni*, Milano, 2013, p. 186.

<sup>181</sup> FICARI V. – SCANU G., "*Tourism Taxation*". *Sostenibilit  ambientale e turismo fra fiscalit  locale e competitivit *, Torino, 2013, p.283.

<sup>182</sup> F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna tributaria*, n. 1, 2010, pp. 115 e ss. Solleva il problema di individuare capacit  contributiva proprio in relazione alle emissioni inquinanti, VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario*

Secondo i sostenitori della nozione di capacità contributiva intesa nel senso più pregnante di “capacità contributiva economica” è stabilire se l’unità fisica che arreca un deterioramento ambientale, possa essere costituzionalmente assunta a presupposto del tributo ai sensi dell’art. 53 della Costituzione, e cioè come fatto che esprime una ricchezza economica concreta<sup>183</sup>.

Altri sostenitori<sup>184</sup>, di contro, hanno proposto di considerare la capacità contributiva come un criterio di riparto<sup>185</sup>.

In questo caso, l’emissione inquinante andrà collegata all’entità degli svantaggi causati all’ambiente, e non ad una valutazione specifica dell’emissione stessa.

La nozione di capacità contributiva come razionale criterio di distributivo dei carichi pubblici consente di assumere come presupposto fiscale anche comportamenti come la fruibilità dell’ambiente, che pur non avendo una connotazione economico – patrimoniale, indicano comunque la capacità di concorrere alle spese pubbliche<sup>186</sup>.

---

“chi inquina paga” nei tributi ambientali, in *Rassegna tributaria*, n. 5, 2003, pp. 1614 e ss.

<sup>183</sup> GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., 303. Mentre, infatti, per le unità fisiche costituite dall’uso di un prodotto che determina inquinamento può essere agevole sostenere che l’indice di capacità contributiva è costituito da un’entità economica riconosciuta e di larga diffusione quale è il consumo ; non altrettanto può dirsi, invece per quelle unità fisiche costituite dall’utilizzo di beni strumentali scarsi, e, soprattutto, per quelle rappresentate dal solo fatto della produzione ed emissione di gas inquinanti (come accade nel caso del tributo sull’NOx,SO2 e CO2), e cioè da entità non reddituali, non patrimoniali, e comunque, non ricollegabili al consumo di beni utili scambiabili, come tali, sul mercato.

<sup>184</sup> F. GALLO – A. FEDELE, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Tributaria*, 2010, 2, 303. Gallo sostiene che “ciò considerato sulla natura necessariamente tributaria del prelievo costruito secondo lo schema dell’imposta, l’opinione da me espressa fin dagli anni ’90 è che gli indicati dubbi di coerenza costituzionale potrebbero essere agevolmente superati se si accogliesse la meno impegnativa nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto, equo e ragionevole, sostenuta da Fedele e da me. L’accoglimento di una siffatta nozione, potrebbe, infatti, ad identificare i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell’unità fisica che incide sull’ambiente oggettivamente inteso o forse, ancora meglio, nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all’ambiente, indipendentemente dal fatto che esso si ripercuota sull’uomo”.

<sup>185</sup> BONARDI G. - PATRIGNANI.C., *Energia, fiscalità, incentivi, agevolazioni*, Milano, 2013, p. 186.

<sup>186</sup> FICARI V. – SCANU G., *Tourism Taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p.287-288.

#### **4.2. Il tributo ambientale quale imposta ambientale sui consumi.**

La diffusione di teorie che hanno ricostruito gli ecotributi secondo lo schema tipico dell'imposta sul consumo ambientale è stata influenzata dalla predilezione accordata dalla preminente dottrina italiana alla concezione solidaristica del principio di capacità contributiva, ed alla consequenziale esclusione della sua sfera di operatività dall'ambito delle tasse, concepite generalmente come entrate non contributive, esclusivamente corrispettive ed inidonee ad assicurare la realizzazione del concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53 della Costituzione<sup>187</sup>.

La dottrina italiana preminente ha recepito lo schema di tributo ambientale proprio proposto in sede europea attraverso l'adozione di un modello semplificato come un'imposta indiretta sui consumi che ha come presupposto il consumo dell'ambiente. L'idoneità soggettiva alla corresponsione dell'imposta è collegata alla estimazione dello *status* economico del soggetto chiamato a contribuire. Il dominio di flussi economici e finanziari collegati all'attività produttiva realizzata permette di esprimere un giudizio positivo riguardo all'idoneità del soggetto medesimo a sopportare il peso impositivo. Alcune considerazioni aggiuntive possono essere fatte in relazione ai prelievi sulle emissioni dannose, sui prodotti inquinanti, e sull'utilizzo di beni ambientali scarsi. Per quanto riguarda l'imposta sui prodotti inquinanti, si contraddistingue innanzitutto per l'assunzione dell'effetto inquinante come misura di commisurazione dell'imposta. Le imposte sui consumi di beni ambientali scarsi, si contraddistinguono per il fatto che la stima economica del presupposto attiene al semplice utilizzo del bene ambientale scarso, e non all'effetto contaminante, da tale analisi risulta più evidente il cenno al principio di tutela della salute. In merito alle imposte sulle esalazioni inquinanti, la giustificazione costituzionale del più grande prelievo sta nel

---

<sup>187</sup> Cfr. ancora FICARI V. – SCANU G., *Tourism Taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p.293.

Non a caso, la più raffinata ed evoluta versione della teoria 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 tale senso, GALLO-MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. tribut*, 1999.

fatto che il presupposto del tributo ambientale si configura come il beneficio o la situazione di vantaggio soggetta a valutazione economica, che il soggetto ricava dall'opzione per la scelta contaminante. In base a questa impostazione il tributo per contraddistinguersi come un'imposta sui consumi ambientale e per essere differente da un prelievo di carattere risarcitorio o sanzionatorio è tenuto a conferire valore economico, quantificato scientificamente, alla situazione di vantaggio, o maggiore utilità, risultante dal danno cagionato, non già dal costo sostenuto per la sua eliminazione<sup>188</sup>.

### **5. La suddivisione delle competenza legislativa in materia ambientale.**

Giunti a questo punto della trattazione, appare utile analizzare 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. 3/2001<sup>189</sup>, risulta profondamente innovato rispetto al passato. Si è già evidenziato, 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

---

<sup>188</sup> Cfr. ancora ALLENA.M., *Tributi ambientali : Profili nazionali ed europei*, Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria- Fiscalità nazionale ed europea- *Questioni sostanziali e processuali*, Siena, 2014, p.6. 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 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.

<sup>189</sup> 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 *Tributi impresa* (rivista telematica), n. 3/2005.

potestà legislativa esclusiva dello Stato<sup>190</sup> 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.

Diversamente da come la dottrina attendeva e nonostante gli auspici comunitari sul tema, “*la tutela dell’ambiente, dell’ecosistema e dei beni culturali*” con la riforma del Titolo V della Costituzione, è stata infatti fatta rientrare tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato, come espressamente previsto dall’art. 117, comma 2, lett. s) della Costituzione: “*Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie: s) tutela dell’ambiente, dell’ecosistema e dei beni culturali.*” La materia ambientale è stata affidata al potere di decisione e di governo dello Stato.

Più nello specifico, il riformato<sup>191</sup> titolo V ha sancito quattro punti fondamentali che possono vincolare la politica fiscale dei governi in materia ambientale:

- I. lo Stato ha legislazione esclusiva in materia ambientale per la “tutela dell’ambiente, dell’ecosistema e dei beni culturali”<sup>192</sup>;
- II. “il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e la “tutela della salute”, la valorizzazione dei beni culturali e ambientali”;
- III. sono materie di legislazione concorrente;
- IV. nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato<sup>193</sup>.

---

<sup>190</sup> BORIA P., *Diritto Tributario*, cit., p. 213. Pertanto, come riconosciuto in numerose sentenze della Corte Costituzionale, le Regioni e gli altri enti territoriali non possono istituire un tributo ambientale con propri provvedimenti normativi (neanche considerandolo alla stregua di un “tributo proprio”, in quanto ciò violerebbe il riparto delle competenze stabilito nel Titolo V della Costituzione.

<sup>191</sup> La Legge costituzionale n. 3/2001 ha modificato il Titolo V della Costituzione introducendo un esplicito riconoscimento della materia ambientale nel testo costituzionale. Il nuovo art. 117, comma 2, lett. s), così come novellato, attribuisce ora in via esclusiva allo Stato la competenza relativa alla materia della “tutela dell’ambiente, dell’ecosistema e dei beni culturali”. DORIGO F. - MASTELLONE.P., *La fiscalità per l’ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 140.

<sup>192</sup> Art. 117 comma 2, lett s).

<sup>193</sup> Art 117 comma 4 della Costituzione.

V. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni “hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio” (art. 119).

La Corte Costituzionale ha reso nell’ultimo decennio in merito all’art. 117 comma 2, lett. s) della Costituzione, interpretazioni che hanno ammesso *il valore trasversale del bene ambiente*, legittimando interventi normativi a diversi livelli di governo, anche in materie differenti da quella fiscale<sup>194</sup>.

Sul punto, si segnala anche la sent. n. 536 del 20 dicembre 2002, con la quale la Corte Costituzionale ha ribadito che *“la tutela dell’ambiente non può ritenersi propriamente una “materia”, essendo invece l’ambiente da considerarsi come un “valore” costituzionalmente protetto che non esclude la titolarità in capo alle Regioni di competenze legislative su materie (governo del territorio, tutela della salute, ecc.) per le quali quel valore costituzionale assume rilievo”* (cfr. anche C. Cost. luglio 2002, n. 407)<sup>195</sup>.

Più di recente, la Corte Costituzionale ha definito *“l’ambiente come bene della vita materiale e complesso, oggetto di un interesse pubblico di valore costituzionale primario e assoluto o di una potestà legislativa trasversale”*<sup>196</sup>.

---

<sup>194</sup> MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, cit., p. 184. Cfr. anche INZAGHI G. A.; VANETTI F., *Il recupero e la riqualificazione delle aree urbane dismesse. Procedure urbanistiche ed ambientali*, Milano, 2011, p. 57.; F. FRACCHIA, *La tutela dell’ambiente come dovere di solidarietà*, in *L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, a cura di L. ANTONINI, Napoli, 2010, 28 e la giurisprudenza della Corte Costituzionale ivi citata. In particolare, sulla questione, Corte Cost. 26.7.2002, n. 536. Nella materia tributaria, su tale impostazione, al fine di verificare la possibilità di introdurre tributi ambientali, V. GUIDO, *I tributi ambientali fra capacità contributiva ed autonomia degli Enti locali*, cit., 295; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, cit., 1614.

<sup>195</sup> INZAGHI G.A. – VANETTI F., *Il recupero e la riqualificazione delle aree urbane dismesse. Procedure urbanistiche ed ambientali*, Milano, 2011, p.57.

<sup>196</sup> CONTI L., *Lineamenti di diritto dell’ambiente*, cit., p.9. Cfr. anche Corte Cost. n. 378/07.

È bene precisare, infine, che ai sensi dell'art. 117 della Cost. comma 2, lett s), lo Stato ha legislazione esclusiva in materia ambientale per la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, mentre nelle materie di legislazione concorrente quali il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la tutela della salute e la valorizzazione dei beni culturali e ambientali, la potestà legislativa spetta alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

## CAPITOLO IV

### LA FISCALITÀ AMBIENTALE NAZIONALE: LE SINGOLE FATTISPECIE

#### IMPOSITIVE

SOMMARIO: 1. I tributi ambientali erariali. – 1.1. La carbon Tax. - 1.2. L'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto. – 2.3. L'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica. - 2. I tributi ambientali regionali. – 2.1. Le imposte regionali sulle emissioni sonore degli aeromobili. – 2.2. Il tributo speciale regionale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica. – 3. I tributi ambientali provinciali e comunali. – 3.1. Il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (TEFA). – 3.2. La tassa sui rifiuti (TARI)

#### **1. I tributi ambientali erariali.**

Le tipologie dei tributi ambientali in Italia sono suddivise in:

1) Tributi ambientali erariali. Tra questi, si ricorda:

- La carbon tax (la tassa sul carbonio) è stata introdotta (ma mai realmente attuata) con la Legge n. 448/1998, art. 8) che sancisce la tassazione dei prodotti energetici, in base alla quantità di anidride carbonica che possono espandere<sup>197</sup>. Obiettivo di questa tassa è la riduzione delle emissioni di anidride carbonica emesse dalla combustione di prodotti petroliferi e gas naturale<sup>198</sup>. Nel 2008, fu introdotta una nuova tassa, "Robin Tax", la cui finalità era quella di introdurre una maggiorazione dell'Imposta sul reddito delle società, per le aziende petrolifere e del settore dei combustibili. Nel 2012, la Robin Tax fu dichiarata incostituzionale per un vizio di irragionevolezza<sup>199</sup>.

- L'imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e di ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>), è prevista dai commi 29 e seguenti dell'art. 17 della legge n. 449/1997, e si applica ai grandi impianti di combustione. Ambedue i tributi si configurano come tributi ambientali in senso stretto, poiché

---

<sup>197</sup> URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo "Magna Grecia"*, cit., p. 120.

<sup>198</sup> SCUFFI. M. - ALBENZIO. G. - MICCINESI. M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013.

<sup>199</sup> CONTI M. E., *Il management ambientale. Teorie, metodi e strumenti in una prospettiva sostenibile*, Roma, 2018, p. 60.

colpiscono le emissioni inquinanti di anidride carbonica, anidride solforosa e ossidi di azoto<sup>200</sup>.

2) Tributi ambientali regionali. Tra questi possiamo ricordare:

- L'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (legge n. 342/2000, art. 90), si è trasformata in tributo proprio regionale dal 1° gennaio 2013. L'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA) si applica sugli atterraggi e decolli degli aeromobili civili negli aeroporti, eccetto i voli sanitari, di Stato e di emergenza<sup>201</sup>.

- Il tributo speciale regionale sul conferimento di rifiuti in discarica<sup>202</sup> fu introdotto con la Legge n. 549/1995, art. 3 commi 24 ss., con l'obiettivo di incentivare la minore produzione di rifiuti, ed il recupero della materia prima e dell'energia contenute in essi<sup>203</sup>.

3) Tributi ambientali provinciali e comunali. In questa ultima categoria, si ricordano:

- Il tributo provinciale per il finanziamento ambientale, l'art 19 del D.lgs. n. 504/1992, stabilisce che ai fini di tutela ambientale, le tariffe in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, a fronte dell'esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale, riguardanti l'organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina, ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo, è istituito, a decorrere dal 1 gennaio 1993, un tributo annuale a favore delle province<sup>204</sup>.

---

<sup>200</sup> URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo "Magna Grecia"*, cit., p. 121.

<sup>201</sup> URICCHIO A.F., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Santarcangelo di Romagna, 2013, p.185.

<sup>202</sup> Istituito "al fine di favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima e di energia", rispetto al quale sono soggetti passivi i gestori degli impianti, con obbligo di rivalsa nei confronti di colui che effettua il conferimento. La base imponibile è costituita dalla quantità (a peso) dei rifiuti conferiti in discarica. Sono soggetti al tributo, fatte salve le più gravi sanzioni amministrative e penali, anche i conferimenti in discariche abusive coi come lo smaltimento non autorizzato di rifiuti, gravando in questi casi il prelievo sul soggetto che di fatto ha la disponibilità della discarica abusiva o comunque sui soggetti che smaltiscono illegalmente i rifiuti. BASILAVECCHIA M., *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2017, p. 315.

<sup>203</sup> SCUFFI. M. - ALBENZIO. G. – MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013.

<sup>204</sup> Art. 19 d.lgs. n. 504/1992, comma 1.

-L'imposta di soggiorno, detta anche tassa turistica, è un tributo di scopo, è un'imposta che deve essere pagata dai turisti che soggiornano almeno una notte presso strutture alberghiere ed extraalberghiere<sup>205</sup>.

### **1.1. La carbon tax.**

Così descritti i tributi erariali in materia ambientale, si procede ora all'analisi più dettagliata del principale tributo erariale: la carbon tax.

Un'attenzione particolare tra le principali tipologie di tributi correlati alle esalazioni in atmosfera deve essere rivolta alla *carbon tax*, quale imposta incombente sul consumo di combustibili fossili in proporzione alle esalazioni CO<sub>2</sub>, il cui presupposto è il consumo di suddetti combustibili.

Nel rispetto degli impegni concordati a Kyoto nel 97, e del principio "chi inquina paga"<sup>206</sup>, l'obiettivo di questa particolare forma di imposizione è la riduzione delle esalazioni di anidride carbonica provenienti dalla combustione di prodotti petroliferi e gas naturale.

Tant'è vero che tale tributo individua come presupposto della imposizione e come indice di capacità contributiva l'uso dei combustibili contaminanti, per ridurre le esalazioni di anidride carbonica<sup>207</sup>.

Nel sistema impositivo italiano, la carbon tax<sup>208</sup> fu introdotta (ma mai applicata) con la Legge del 23 dicembre 1999, n.448, il cui art. 8<sup>209</sup> è

---

<sup>205</sup> FICARI. V. - SCANU. G., "Tourism Taxation" *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., p. 35.

<sup>206</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.223.

<sup>207</sup> *Ivi*, p. 225.

<sup>208</sup> Il tributo, in vigore dal 1° gennaio 1999, prevede un prelievo sui consumi proporzionale alle tonnellate di carbone, coke di petrolio, bitume di origine naturale emulsionato con il 30 per cento di acqua (denominato orimulsion) impiegati negli impianti di combustione; il prelievo deve essere calcolato in base ai consumi effettivamente realizzati nell'anno precedente, direttamente liquidati dall'esercente degli impianti. Quest'ultimo, annualmente, deve presentare idonea dichiarazione all'Ufficio tecnico di finanza competente, procedendo ai versamenti ed agli obblighi di dichiarazione. In particolare, gli esercenti degli impianti provvedono a versare in rate trimestrali a titolo di acconto l'imposta dovuta in base ai calcoli presuntivi basati sui consumi precedenti; presentano entro il 31 marzo di ciascun anno la dichiarazione riepilogativa e versano, nel contempo, l'eventuale saldo d'imposta non ancora coperto dai precedenti acconti ovvero, nel caso di eccedenza, detraggono l'eccedenza stessa dalla prima rata. ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.225.

Per un maggior approfondimento si veda: URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo "Magna Grecia"*, Bari, 2014, p.120. Nonostante a livello europeo non si sia approdati ad una definizione della

denominato “*Tassazione sulle emissioni di anidride carbonica e misure compensative*”<sup>210</sup>.

Benché ci siano state molte agevolazioni disposte dal Legislatore per attenuare gli effetti negativi su alcune categorie di contribuenti, la *carbon tax* non ha trovato una totale applicazione in conseguenza dell’aumento del prezzo del petrolio negli anni 1999-2000; tale incremento, correlato al nuovo regime impositivo, avrebbe avuto contraccolpi sull’economia nazionale. Infatti, le disposizioni in materia di *carbon tax* sono state sostituite posteriormente da una normativa adottata in linea con l’ordinamento comunitario, l’art. 8 della Legge n. 448/1998 è stato abrogato dall’art. 1, comma 514 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (relativamente al comma 4) e dall’art. 7 del D.lgs n. 26/2007 che stabilisce nuove disposizioni per la l’imposizione della lignite, del coke di carbon fossile e del carbone<sup>211</sup>.

---

carbon tax, il nostro Paese ha anticipato la sua introduzione con l’art. 8 della L. 23 dicembre 1998, n. 448 che regola la tassazione dei prodotti energetici tradizionali, in base alla quantità di anidride carbonica che possono sviluppare. La disposizione effettua una rimodulazione delle aliquote dell’accisa sugli oli minerali ed istituisce un’imposta sui consumi del carbone, del *coke* di petrolio e bitume di origine naturale emulsionato. Viene prevista, più precisamente, una rimodulazione delle accise sugli oli minerali, secondo il loro contenuto di carbonio ed il loro uso, nonché un nuovo tributo sul carbone usato negli impianti di combustione.

<sup>209</sup> L’Art. 8 della Legge del 23 dicembre 1998, n. 448, intitolato *Tassazione sulle emissioni di anidride carbonica e misure compensative*, sanciva al primo comma – “*Al fine di perseguire l’obiettivo di riduzione delle emissioni di anidride carbonica derivanti dall’impiego di oli minerali secondo le conclusioni della Conferenza di Kyoto del 11.12.1997, le aliquote delle accise sugli oli minerali sono rideterminate in conformità alle disposizioni dei successivi commi*”. URICCHIO A., *L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”*, cit., p.120.

<sup>210</sup> SCUFFI M. – ALBENZIO G. – MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013.

Un provvedimento come la tassa applicata sui prodotti energetici che emettono biossido di carbonio (*carbon tax*), poiché incide direttamente sul prezzo dei carburanti, dovrebbe tradursi in un deterrente per il loro consumo, o almeno indurre a un utilizzo più responsabile e alla ricerca di soluzioni alternative. GIARDINA A – SABBATUCCI G. – VIDOTTO V., *Il mosaico e gli specchi. Storia dalla I guerra mondiale all’età contemporanea*, Bari, 2015.

<sup>211</sup> DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, cit., p. 500.

In linea con la proposta comunitaria di una *carbon tax* che colpisca i prodotti in base alla loro capacità di produrre inquinamento anche nella Legge delega di riforma fiscale dell’11 marzo 2014, n. 23 vi è spazio per una revisione della disciplina delle accise sui prodotti energetici in funzione del contenuto di carbonio. L’art. 15 della legge, infatti, delega il Governo a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e

Attualmente, i principi della carbon tax attualmente fanno parte dell'art. 15<sup>212</sup> della Legge di delega fiscale (L. 11 marzo 2014, n. 23). Il Parlamento ha delegato il Governo ad introdurre nuove forme di fiscalità *dirigendo il mercato verso nuove forme di consumo e produzione sostenibili, nonché a rivedere le accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo*<sup>213</sup>.

Inoltre, in base al Documento Programmatico di Bilancio 2020<sup>214</sup>, dal 2021 per promuovere la sostenibilità dell'ambiente verrà da un lato

---

sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo. Tanto, però, solo a seguito di una riforma del settore a livello comunitario, ancorando l'entrata in vigore dei decreti delegati al recepimento della normativa comunitaria di cui alla succitata proposta di direttiva COM (2011) 169 final del 13 aprile 2011 che si propone di ristrutturare il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Il necessario coordinamento con il recepimento della disciplina armonizzata sulla carbon tax si è reso necessario al fine di non penalizzare le imprese italiane rispetto a quelle europee sotto il profilo della competitività. URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo "Magna Grecia"*, cit., p.122-123.

<sup>212</sup> Art. 15 della Legge di delega fiscale (L. 11 marzo 2014, n.23): 1- In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la green economy, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, nuove forme di fiscalità, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo, in conformità con i principi che verranno adottati con l'approvazione della proposta di modifica della direttiva 2003/96/CE di cui alla comunicazione COM (2011) 169 della Commissione, del 13 aprile 2011, prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla green economy, alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili. La decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione del presente articolo è coordinata con la data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri dell'Unione europea.

<sup>213</sup> CONTI M. E., *Il management ambientale. Teorie, metodi e strumenti in una prospettiva sostenibile*, Roma, 2018, p. 60.

<sup>214</sup> Documento Programmatico di Bilancio 2020, presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, Roberto Gualtieri, p.31, [www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it). Il Consiglio dei ministri ha approvato un decreto-legge che introduce disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili e il disegno di legge recante il Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e il bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022. I due provvedimenti compongono la manovra finanziaria e trovano la loro traduzione sul piano contabile nel Documento programmatico di bilancio per il 2020, trasmesso alla

eliminato il beneficio utilizzato per il trasporto merci e passeggeri dei veicoli di categoria Euro3 ed Euro4 e dall'altro introdotta una tassa per prodotti inquinanti impiegati per la produzione di energia.

## **1.2. L'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto.**

L'imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e di ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>), di poco anteriore rispetto alla *carbon tax*, è un altro esempio di imposta sulle esalazioni nell'atmosfera.

Tale imposta, entrata in vigore il 1° gennaio 1998<sup>215</sup>, è stata introdotta dalla Legge 27 dicembre 1997, n. 449 art. 17, commi 29-33, e consiste in un prelievo sulle esalazioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto che si applica ai grandi impianti di combustione<sup>216</sup>, così come stabiliti dalla Direttiva 88/609/CEE del 24 novembre 1988. A decorrere dal 1° gennaio 1998 la legge, in mancanza del regolamento attuativo stabilito dalla norma, posto in essere dopo 3 anni, è stata applicata con il D.P.R. 26 ottobre 2001, n.416<sup>217</sup>.

Soggetti al pagamento di tale imposta sono gli esercenti di grandi impianti di combustione<sup>218</sup>. Tali soggetti sono infatti responsabili di gran parte delle esalazioni anidride solforosa (SO<sub>2</sub>), biossido di azoto (NO<sub>2</sub>), biossido di carbonio (CO), e contaminanti atmosferici minori, quali

---

Commissione europea. In tale documento si trova anche una voce “*Promuovere la sostenibilità dell'ambiente*” nella quale sono individuati gli obiettivi da raggiungere.

<sup>215</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.230. La legge è stata applicata a decorrere dalla data prevista – 1° gennaio 1998 – in assenza del regolamento attuativo previsto dalla norma, posto in essere dopo tre anni, con il D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 416.

<sup>216</sup> Art 17, comma 29 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449. Per grande impianto di combustione si intende l'insieme degli impianti di combustione, come definiti dalla direttiva 88/609/CEE del Consiglio, del 24 novembre 1988, localizzati in un medesimo sito industriale e appartenenti ad un singolo esercente purché almeno uno di detti impianti abbia una potenza termica nominale pari o superiore a 50 MW.

<sup>217</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.230.

<sup>218</sup> Per grandi impianti di combustione, deve intendersi l'insieme degli impianti di combustione, costituiti da qualsiasi dispositivo tecnico in cui sono ossidati combustibili allo scopo di usare il calore così prodotto (come stabiliti dalla direttiva 88/609/CEE del Consiglio del 24 novembre 1988), spettanti ad un singolo esercente e che si trovano in un medesimo sito industriale, purché almeno uno dei suddetti impianti ha una potenza termica nominale pari o superiore a 50 MW. Cfr., ARTINA V. – ARTINA R. – CINIERI S. – FANELLI R. – PEIROLO M. – RICCA F., *Fisco 2014. Imposte, adempimenti e categorie*, Milano, 2014.

piombo, ossido di carbonio (CO), e altri metalli pesanti, la produzione e il consumo di energia provocati dal traffico e dal riscaldamento domestico e dall'industria.

Le suddette esalazioni cagionano inquinamento sia di dimensione regionale quali le piogge acide, sia di dimensione locale come lo smog urbano, sia di dimensione planetaria che causano l'effetto serra<sup>219</sup>.

L'imposta in parola ha natura di accisa<sup>220</sup>; si applica infatti con riferimento ad esalazioni particolari di sostanze derivanti dal consumo di combustibili nei grandi impianti per le quali il diritto di accisa si calcola per numero di tonnellate prodotte e accessoria rispetto all'accisa prevista per il consumo dal D.Lgs n.504 del 26 ottobre 1995<sup>221</sup>.

Per quanto concerne infine l'ammontare dell'imposta, in base all'art 17, comma 29 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, la tassa è dovuta nella misura pari a 53,20 €. per tonnellata/anno di anidride solforosa e di €. 104,84 per tonnellata/anno di ossidi di azoto. Attualmente, le tariffe sono state aumentate: la tassa sulle emissioni di ossidi di azoto (Nox) è pari a €. 209,00 per tonnellata/anno, mentre la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO2) è pari a €. 106,00 per tonnellata/anno.

### **1.3. L'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica.**

Tra le tipologie dei tributi ambientali erariali, bisogna altresì richiamare la prima, in ordine cronologico, imposta ambientale, ormai abolita: l'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica, istituita dall'art 1, comma 8, del D.L. 9 settembre 1988, n.397.

Successivamente, l'art 80 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 ha stabilito l'applicazione dell'imposta di fabbricazione su tutti i sacchetti di

---

<sup>219</sup> PIRODDI E. – BRUNORI L. - DI BERARDINO C., *Scenari per l'Europa delle città*, Milano, 2012, p. 200.

<sup>220</sup> A conferma, si segnala la recente ordinanza della Corte di Cassazione del 30 maggio 2019, n. 22225, depositata lo scorso 5 settembre con la quale l'Organo ha confermato che l'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto di cui alla Legge n. 449 del 27 dicembre 1997 ha natura di accisa.

<sup>221</sup> VILLANI M. – PANSARDI I. - NIGRO L., NIGRO B., *Dirigenti illegittimi e contenzioso con l'agenzia delle entrate.Ricorsi giurisdizionali per la legittimità della firma del Dirigente.Impugnazioni, mediazione tributaria, ricorsi amministrativi, esdebitazione*, Santarcangelo di Romagna, 2015, p. 334.

plastica, abolendo le parole “non biodegradabili”. L’articolo 29 *bis* del decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331 ha soppresso l’originaria imposta, ed ha stabilito in sua sostituzione, un contributo per il riciclaggio sul polietilene vergine, disciplinato dall’art 29 *bis* della Legge 29 ottobre 1993, n.427.

Tuttavia, dal 1° gennaio 2011, è entrato in vigore il divieto di vendita di sacchetti di plastica non biodegradabili<sup>222</sup>. Ed ancora, a partire dal 1° gennaio 2018, è entrata in vigore in Italia la tassa sui sacchetti della spesa.

In questa “nuova” ottica contraria all’utilizzo della plastica, si è distinta anche l’Italia. Ed invero, nel 2019, l’Italia è stata la prima Nazione a vietare la produzione e la messa in commercio di bastoncini cotonati non biodegradabili (8% dei rifiuti nelle spiagge). Il 4 aprile 2019 è stato approvato dal Consiglio dei Ministri il disegno di legge Salvamare che consente ai pescatori di raccogliere la plastica in mare.

L’Italia inoltre sarà il primo Paese in Europa, a partire dal 2020, a vietare le micro-plastiche nei cosmetici<sup>223</sup>.

Infine, in base al Documento Programmatico di Bilancio 2020, dal 2021 per promuovere la sostenibilità dell’ambiente verrà introdotta una imposta sugli imballaggi di plastica con decorrenza dal 1° giugno 2020 (aliquota 1 euro per kg). Ed invero, il disegno legge presentato dal

---

<sup>222</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.233-235.

Si trattava di un prelievo coattivo collegato al valore fatturato del materiale grezzo, che, in teoria, doveva avere una duplice finalità incentivante e di finanziamento di opere di risanamento ambientale, per sviluppare il sistema di raccolta differenziata e prevedere altresì un’articolata serie di agevolazioni: era infatti possibile ottenere esenzioni, previa certificazione, ex l’art. 1, comma 7, del D.M. 18 marzo 1994, della competente autorità dei Paesi di origine. Tale contributo è stato poi soppresso dal cd. Decreto Ronchi, a causa del crollo del gettito – nel 1993 pari a 92,4 miliardi e nel 1995 a 11 miliardi di lire – dovuto alle numerose esenzioni ed alle difficoltà di controllo. Al suo posto è stato costituito il consorzio obbligatorio per il riciclaggio del polietilene vergine, da annoverare nel panorama dei consorzi nati per la raccolta ed il recupero delle materie prime ed inquadrabili nella disciplina dell’art. 2616 del c.c., secondo quanto previsto dell’art. 9 – quinquies del decreto-legge 9 settembre 1988, n. 397, convertito dalla Legge 9 novembre 1988, n. 475.

<sup>223</sup> WWF REPORT, *Fermiamo l’inquinamento da plastica. Italia: una guida pratica per uscire dalla crisi della plastica*, 2019.

Divieti locali di oggetti in plastica: es. le Cinque Terre divieto di acqua in bottiglia di plastica; Capri divieto di bottiglie, stoviglie, posate e altri oggetti monouso in plastica, con multe salate per i trasgressori.

Ministero dell'economia e delle finanze, Gualtieri, in merito al bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, concernente le misure fiscali a tutela di ambiente e salute introduce all'art. 79<sup>224</sup> l'imposta sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego e incentivi per le aziende produttrici manufatti in plastica biodegradabile e compostabile.

## **2. I tributi ambientali regionali.**

I tributi ambientali regionali sono tributi istituiti dallo Stato nel territorio nazionale, riferiti in generale a materia, ad esempio il traffico aereo di competenza statale, il cui gettito è destinato in tutto o in parte alle Regioni<sup>225</sup>.

Di seguito verranno analizzate alcune fattispecie di tributi ambientali regionali.

### **2.1. Le imposte regionali sulle emissioni sonore degli aeromobili.**

La prima volta che si ipotizzò in Italia la possibilità di disciplinare un tributo rivolto a colpire il rumore degli aeromobili fu con l'art 10 del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni dalla Legge 26 giugno 1990 n. 165; il quale prevedeva al comma 1 che: *“è istituita un'imposta erariale in aggiunta ai diritti di approdo e partenza degli*

---

<sup>224</sup>Art 79, legge di Bilancio 2020, Comma 1- È istituita una imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego, d'ora in avanti indicati come MACSI, che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari; i MACSI, anche in forma di fogli, pellicole o strisce, sono realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche, costituite da polimeri organici di origine sintetica e non sono ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati. L'imposta non è dovuta sui MACSI che risultino compostabili in conformità alla norma UNI EN 13432. Sono escluse dall'applicazione dell'imposta le siringhe rientranti tra i dispositivi medici classificati dalla Commissione unica sui dispositivi medici, istituita ai sensi dell'articolo 57 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Comma 2 - Ai fini dell'applicazione dell'imposta di cui al comma 1, sono considerati MACSI anche i dispositivi, realizzati con l'impiego, anche parziale, delle materie plastiche di cui al comma 1, che consentono la chiusura, la commercializzazione o la presentazione dei medesimi MACSI o dei manufatti costituiti interamente da materiali diversi dalle stesse materie plastiche. Sono altresì considerati MACSI i prodotti semilavorati, realizzati con l'impiego, anche parziale, delle predette materie plastiche, impiegati nella produzione di MACSI.

<sup>225</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.221.

*aeromobili, previsti dall'articolo 2 della legge 5 maggio 1976, n. 324, e successive modificazioni (a)''.*

Successivamente il D.P.R. del 26 agosto 1993, n.434<sup>226</sup> ha introdotto un'imposta sull'inquinamento degli aeromobili a carattere contributivo e parzialmente di scopo, che si aggiungeva ai diritti di atterraggio e decollo.

Solo più tardi, con l'art 90<sup>227</sup> della Legge 21 novembre 2000 n 342, che ha sostituito le precedenti, è stata istituita l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili.

Per ogni partenza ed atterraggio di aeromobili civili negli aeroporti, è dovuta alle Regioni o alle Province autonome la suddetta imposta, eccetto tutti i voli di emergenza, sanitari, di Stato e militari<sup>228</sup>.

Come individuato dall'art 874 del codice della navigazione, soggetto passivo è l'esercente dell'aeromobile.

---

<sup>226</sup> Per approfondire si veda ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 244. Il D.P.R. n. 434/1993 aveva disciplinato, nel contempo, le aliquote, le modalità di accertamento, di riscossione e versamento dell'imposta. L'approdo dell'aeromobile era il presupposto del tributo, rapportato nell'entità massima al 20 per cento di quanto versato quale diritti di approdo: si trattava di un tributo graduato, con incrementi e riduzioni di aliquota, in funzione della rumorosità, così come previsto dalle norme internazionali di certificazione del rumore. Il regolamento stabiliva un prelievo più elevato in relazione alla maggiore rumorosità dell'aeromobile, prevedendo tre aliquote – pari al 20, al 15 o al 5 per cento – a seconda della potenziale rumorosità. L'imposta colpiva aeromobili che causavano maggior inquinamento acustico nelle zone aeroportuali e quelle limitrofe, stabilendo che il gettito fosse destinato ad opere ambientali. Infatti, ai sensi del quarto comma dell'art. 10, il gettito era destinato nella misura del 40 per cento dei versamenti risultanti in sede consuntiva al Ministero dei Trasporti, per procedere ad interventi ed opere di riduzione dell'inquinamento acustico, con preferenza per le zone aeroportuali; una quota del 25 per cento era assegnata allo stato di previsione del Ministero dell'Ambiente, per il potenziamento dei servizi tecnici di controllo per i territori limitrofi agli aeroporti. È un tributo proprio: il presupposto è la rumorosità del velivolo da calcolare in ragione del danno che pone in essere.

<sup>227</sup> Art 90, comma 1. A decorrere dall'anno 2001 è istituita l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili il cui gettito è destinato prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti delle zone A e B dell'intorno aeroportuale come definite dal decreto del Ministro dell'ambiente del 31 ottobre 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 267 del 1° novembre 1997. L'imposta stabilita nella misura di cui all'articolo 92 è dovuta ad ogni regione o provincia autonoma per ogni decollo e atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili.

<sup>228</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.244.

In ragione del peso dell'aeromobile, del numero di approdi e di partenze, del rumore del velivolo, in ossequio delle norme internazionali sulla certificazione acustica viene determinata la base imponibile.

Il presupposto dell'imposta viene individuato invece nell'esalazione sonora del velivolo, la cui maggiore o minore intensità influisce sulla determinazione dell'imposta.

Come già evidenziato, titolari del gettito sono le Regioni o le Province autonome, il provento della suddetta imposta è vincolato dal legislatore statale per realizzare interventi di decontaminazione acustica, e per risarcire le popolazioni residenti in zone confinanti con gli aeroporti.

L'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, quale tributo di istituzione statale ma riferito alla Regione, è stata trasformata con l'art 8, numero 1 del D.Lgs 6 maggio 2011, n.68<sup>229</sup>, a decorrere dal 01/01/2013, in un tributo proprio regionale che le Regioni possono tuttavia anche decidere di abolire<sup>230</sup>. Proprio in ragione di tale possibilità, la Lombardia è stata la prima regione a recepire il tributo sebbene non l'abbia mai applicato diversamente dalla Campania e Lazio che da anni ed ancora ad oggi chiedono questa imposta alle compagnie aeree.

In Emilia-Romagna invece l'Assemblea legislativa con legge regionale n.8 del 27 giugno 2019 ha deciso che l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili istituita con l'art. 12 della legge regionale n. 15/2012 entrerà in vigore dal 1° gennaio 2020, per i decolli ed atterraggi sull'Aeroporto "Marconi" di Bologna.

È bene precisare infine che in base all'art 90 comma 1 della Legge nr 342 del 21 novembre 2000, il gettito dell'imposta regionale sulle

---

<sup>229</sup> Art 8, numero 1 del D.Lgs 6 maggio 2011, n.68 - Ferma la facoltà per le regioni di sopprimerli, a decorrere dal 1° gennaio 2013 sono trasformati in tributi propri regionali la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, di cui all'articolo 190 del Regio Decreto 31 agosto 1933, n. 1592, all'articolo 121 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616, agli articoli 1, 5 e 6 del decreto-legge 5 ottobre 1993, n.400, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 1993, n. 494, all'articolo 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281, all'articolo 5 della citata legge n. 281 del 1970, all'articolo 3 della citata legge n. 281 del 1970, agli articoli da 90 a 95 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

<sup>230</sup> *Ivi*, p.246.

emissioni sonore degli aeromobili civili è destinato prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico<sup>231</sup>.

## **2.2. Il tributo speciale regionale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica.**

Il tributo speciale regionale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica fu istituito dall'art 3, commi 24 seguenti, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, denominato *ecotassa*, dalla giurisprudenza e

dalla prassi amministrativa. Si tratta di un tributo ambientale proprio, attesa la relazione tra l'imponibile del tributo e l'unità fisica che determina il danneggiamento, volto a favorire la minore produzione di rifiuti, il risanamento di aree deteriorate e la bonifica di luoghi inquinati<sup>232</sup>.

È bene precisare che tale tributo non è un tributo proprio della Regione, ma è un tributo statale; la Regione non può legiferare in quanto rimane vincolata ai criteri ed ai parametri affermati con la legge n. 549 del 1995. L'art 3, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, comma 24 stabilisce che *“Al fine di favorire la minore produzione di rifiuti e il Recupero dagli stessi di materia prima e di energia, a decorrere dal 1° gennaio 1996 è istituito il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, così come definiti e disciplinati dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915”*.

Tale legge contiene gli elementi fondamentali del tributo speciale regionale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica quali il presupposto, l'aliquota, i soggetti e le sanzioni. Il presupposto dell'imposta è il deposito in discarica dei rifiuti solidi, compresi i fanghi palabili, mentre il soggetto passivo dell'imposta è il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo con

---

<sup>231</sup> Art 90 comma 1 della Legge nr 342 del 21 novembre 2000 : A decorrere dall'anno 2001 è istituita l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili il cui gettito è destinato prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti nelle zone A e B dell'intorno aeroportuale come definite dal decreto del Ministero dell'ambiente del 31 ottobre 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 267 del 15 novembre 1997. L'imposta stabilita nella misura di cui all'art 92 è dovuta ad ogni regione o provincia autonoma per ogni decollo ed atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili.

<sup>232</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 248-249.

obbligo di rivalsa nei confronti di colui che effettua il conferimento. Per quanto riguarda l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, il contenzioso amministrativo e quanto non previsto dai commi da 24 a 41 del presente articolo sono disciplinati con legge della regione<sup>233</sup>.

Diversamente, invero, si riscontrerebbe un'ingiustificata invasione nella sfera statale da parte della Regione in violazione del dettato costituzionale di cui all'art. 117, secondo comma<sup>234</sup>.

In base all'art. 3 della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, comma 29, l'ammontare dell'imposta è stabilita annualmente dalla regione<sup>235</sup>.

Per quanto riguarda le modalità di versamento del tributo e di presentazione della dichiarazione sono demandate ad apposita normativa regionale (Art 3, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, comma 30)<sup>236</sup>.

Successivamente, dopo l'entrata in vigore del D.lgs n. 22/1997, la gestione dei rifiuti è stata assegnata ai Comuni i quali possono essere i

---

<sup>233</sup> Art 3, commi 24 seguenti, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549.

<sup>234</sup> PIERBON A., *Nuovo manuale di diritto e gestione dell'ambiente. Analisi giuridica, economica, tecnica e organizzativa*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012, p. 1204.

<sup>235</sup> Art 3, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, comma 29. L'ammontare dell'imposta è fissato, con legge della regione entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, per chilogrammo di rifiuti conferiti: in misura non inferiore a lire 2 e non superiore a lire 20 per i rifiuti dei settori minerario, estrattivo, edilizio, lapideo e metallurgico; in misura non inferiore a lire 10 e non superiore a lire 20 per gli altri rifiuti speciali; in misura non inferiore a lire 20 e non superiore a lire 50 per i restanti tipi di rifiuti. In caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle regioni entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, si intende prorogata la misura vigente. Il tributo è determinato moltiplicando l'ammontare dell'imposta per il quantitativo, espresso in chilogrammi, dei rifiuti conferiti in discarica, nonché per un coefficiente di correzione che tenga conto del peso specifico, della qualità e delle condizioni di conferimento dei rifiuti ai fini della commisurazione dell'incidenza sul costo ambientale da stabilire con decreto del Ministro dell'ambiente, di concerto con i Ministri dell'industria, del commercio e dell'artigianato e della sanità, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.

<sup>236</sup> Art 3, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, comma 30. Il tributo è versato alla regione in apposito capitolo di bilancio dal gestore della discarica entro il mese successivo alla scadenza del trimestre solare in cui sono state effettuate le operazioni di deposito. Entro i termini previsti per il versamento relativo all'ultimo trimestre dell'anno il gestore è tenuto a produrre alla regione in cui è ubicata la discarica una dichiarazione contenente l'indicazione delle quantità complessive dei rifiuti conferiti nell'anno nonché dei versamenti effettuati. La regione trasmette copia della predetta dichiarazione alla provincia nel cui territorio è ubicata la discarica. Con legge della regione sono stabilite le modalità di versamento del tributo e di presentazione della dichiarazione.

gestori della raccolta dei rifiuti, sia direttamente, sia conferendo l'esercizio a terzi<sup>237</sup>.

In ossequio del principio "chi inquina paga", con il D.Lgs n. 152/2006, l'art 205 comma 3 ha istituito un'addizionale regionale del 20% per i Comuni appartenenti ad ATO<sup>238</sup>, che non riescano a raggiungere determinate aliquote di raccolta differenziata. L'art 8, numero 1 del D.Lgs 6 maggio 2011, n. 68 ha trasformato una serie di tributi istituiti dallo Stato ma riferiti alla Regione, in tributi propri regionali, anche se la dottrina<sup>239</sup> ha esposto l'idea di collocare il tributo speciale per il conferimento in discarica fra i tributi propri regionali, il suddetto tributo non fu ricompreso fra i tributi propri regionali, ma deve essere ricompreso invece fra i tributi propri derivati<sup>240</sup>.

Attualmente il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi è ancora in vigore e la Corte Costituzionale ha ribadito con la Sentenza n.85 del 13 aprile 2017, che *"la disciplina del tributo speciale*

---

<sup>237</sup> Cfr. ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p.251-254. Soggetto passivo del tributo è il gestore della ricarica per i rifiuti conferitivi senza recupero di energia. Il tributo si riferisce però a più soggetti distinti: accanto al gestore dell'impresa di stoccaggio tenuto al versamento in favore dello Stato vi sono i soggetti che materialmente conferiscono i rifiuti ivi compreso l'Ente comunale interessato territorialmente, sui quali il gestore attua la rivalsa del prelievo, ossia la Regione e le Province interessate che beneficiano dell'entrata patrimoniale. La soggettività passiva del tributo è legata al fatto materiale di sversare i rifiuti in discarica, a prescindere da qualsiasi altra considerazione e senza che vi sia una specifica correlazione fra provenienza del rifiuto ed obbligo del pagamento. Il soggetto passivo però si identifica non solo con colui che legalmente o abusivamente gestisce una discarica oppure abbandona, scarica o effettua un deposito incontrollato di rifiuti, ma anche con il proprietario del terreno cui viene attribuita una responsabilità per l'inquinamento del suolo per la mera sussistenza del titolo di proprietà indipendentemente da dolo o colpa o di comportamenti casualmente connessi con l'evento inquinante. Presupposto del tributo è il deposito in discarica dei rifiuti solidi, compresi i fanghi palabili provenienti da attività di bonifica e smaltimento. 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.

<sup>238</sup> Art. 201 Codice dell'ambiente, comma 2 - ATO (Autorità d'ambito territoriale ottimale) è una struttura dotata di personalità giuridica costituita in ciascun ambito territoriale ottimale delimitato dalla competente regione, alla quale gli enti locali partecipano obbligatoriamente ed alla quale è trasferito l'esercizio delle loro competenze in materia di gestione integrata dei rifiuti.

<sup>239</sup> Così F. GALLO., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, n. 6, p. 2008. A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, n.4, p. 1173.

<sup>240</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 264.

*per il deposito in discarica dei rifiuti solidi rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e, di conseguenza, l'esercizio della potestà legislativa delle regioni riguardo a tale tributo è ammesso solo nei limiti consentiti dalla legge statale; si tratta, infatti, di un tributo che va considerato statale e non già "proprio" della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle regioni ed alle province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale".*

### **3. I tributi ambientali provinciali e comunali.**

Nel contesto della crescita delle comunità locali, i Comuni e le Province eseguono una funzione di governo importante in quanto garantiscono l'erogazione di servizi decisivi per la gestione del territorio e delle infrastrutture locali.

La finanza di comuni e province si compone da una parte dalla molteplicità di entrate che derivano in maggior parte dai trasferimenti erariali, ed in altra parte, minoritaria ma comunque importante, da tributi locali e da entrate commutative non fiscali.

Per quanto riguarda i tributi degli enti locali, i più preminenti tra essi sono stati istituiti con legge dello Stato e pertanto non possono essere ricondotti alla categoria dei tributi "propri".

Di seguito, si procede ora all'analisi dettagliata dei tributi ambientali provinciali e comunali.

#### **3.1. Il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (tefa).**

Il tributo provinciale per il finanziamento ambientale denominato TEFA fu istituito dall'art 19 del D.Lgs 504/1992<sup>241</sup>, a favore delle

---

<sup>241</sup> Art 19 del D.Lgs n. 504/19. Comma 1 - Salvo le successive disposizioni di raccordo con la disciplina concernente, anche ai fini di tutela ambientale, le tariffe in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, a fronte dell'esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale, riguardanti l'organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo, è istituito, a decorrere dal 1 gennaio 1993, un tributo annuale a favore delle province. Comma 2 - Il tributo è commisurato alla superficie degli immobili assoggettata dai comuni alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti

Province. Siffatto prelievo era stato fin dalla sua istituzione, raccordato con quelli concernenti lo smaltimento rifiuti comunali, costituendo una sorta di addizionale. Il fondamento del prelievo era “*il finanziamento dell’esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale, riguardanti l’organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo*”<sup>242</sup>, art 19 del D.Lgs 504/19 comma 1. Con l’art 49, comma 17 D.Lgs 22/1997, siffatto tributo, istituito dall’art 19 del D.Lgs 504/1992, e commisurato alla superficie degli immobili assoggettata dai comuni alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, aveva visto ampliare la sua applicazione alla TIA 1, e dopo essere stato abrogato nell’ambito del Decreto Ambientale dall’art. 264, comma 1, lett. n) D.Lgs. 152/2006 era stato posteriormente reintrodotta dall’art 2, comma 44 D.Lgs 16 gennaio 2008, n.4.

Successivamente con l’art. 14, comma 28 del Decreto Monti, il tributo è stato applicato anche nell’ambito della TARES (Tassa sui rifiuti e servizi). Tale tributo, solitamente pari al 5 % del tributo dovuto a titolo di tassa rifiuti, fatte salve le diverse decisioni adottate a livello provinciale, continuerà ad essere applicato anche nella TARI direttamente dal Comune<sup>243</sup>.

### **3.2. La tassa sui rifiuti (tari).**

---

solidi urbani ed è dovuto dagli stessi soggetti che, sulla base delle disposizioni vigenti, sono tenuti al pagamento della predetta tassa. Comma 3-Con delibera della giunta provinciale, da adottare entro il mese di ottobre di ciascun anno per l'anno successivo, il tributo è determinato in misura non inferiore all'1 per cento né superiore al 5 per cento delle tariffe per unità di superficie stabilite ai fini della tassa di cui al comma 2; qualora la deliberazione non sia adottata entro la predetta data la misura del tributo si applica anche per l'anno successivo.

<sup>242</sup> Art 19 del D.Lgs 504/19. Comma 1 - Salvo le successive disposizioni di raccordo con la disciplina concernente, anche ai fini di tutela ambientale, le tariffe in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, a fronte dell’esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale, riguardanti l’organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo, è istituito, a decorrere dal 1 gennaio 1993, un tributo annuale a favore delle province.

<sup>243</sup> FOGAGNOLO M., *Gestire la IUC nel 2015.Casi e soluzioni*, Santarcangelo di Romagna, 2015, p. 330.

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) è stata introdotta nel 1993 con il D.Lgs n. 507<sup>244</sup>.

La suddetta tassa è dovuta a fronte del servizio di assorbimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio di raccolta. Il presupposto della Tarsu è l'occupazione ovvero la detenzione di aree scoperte e locali, che si trovano nel territorio comunale, a qualsiasi uso adibiti, in cui è attivato il servizio di smaltimento e di raccolta dei rifiuti solidi urbani (*ex art. 65, comma 1. D.Lgs 507/1993*).

Tale tributo non viene applicato con riferimento alle aree che non producono rifiuti quali locali tecnici, immobili vuoti o in ristrutturazione (come previsto all'art. 65, comma 2 D.Lgs 507/1993)<sup>245</sup>.

Successivamente, è stata istituita la TIA, tariffa di igiene ambientale; mentre il Decreto Ronchi (D.Lgs n. 22/1997) ha istituito la prima versione della TIA, detta TIA1 oppure TIA Ronchi.

Mentre alcuni Comuni hanno continuato ad applicare la TARSU fino alla fine del periodo temporaneo, altri Comuni si sono invece adattati all'introduzione della TIA, disciplinando la riscossione mediante specifici regolamenti.

Il D.Lgs 156/2006 ha poi introdotto la TIA2 o "TIA ambiente".

Mentre nel 2011, con il c.d. Decreto Salva Italia (DL n. 201/2011), è stata istituita la TARES che ha abolito la TARSU, la TIA1 e la TIA2, ed è entrato in vigore il 1° gennaio 2013.

---

<sup>244</sup> BUSANI A., *Immobili. Interventi di ristrutturazioni. Componenti IUC: IMU, TASI E TARI. Rivalutazione dei terreni. Reverse charge nel settore edile*, Milano, 2015, p.1589.

<sup>245</sup> BORIA.P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 985. La tassa è determinata in base a tariffa da deliberarsi annualmente, con riferimento al costo dello smaltimento e alla superficie e destinazione d'uso dei locali e delle aree scoperte. In particolare, le tariffe vengono fissate per categorie omogenee di locali ed aree, con riguardo al singolo metro quadrato, tenendo conto della produttività potenziale di rifiuti. A conferma del carattere commutativo della tassa, è previsto che il gettito complessivo non possa superare il costo di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti e comunque sia tale da assicurare la copertura integrale dei costi del servizio medesimo. In tal modo viene affermata l'essenzialità del collegamento tra fruibilità del servizio e applicabilità del tributo secondo uno schema tipico del principio del beneficio. Non si tiene conto dei locali e delle aree scoperte in cui vengono prodotti rifiuti speciali, tossici o nocivi, il cui smaltimento non avviene mediante il servizio ordinario, bensì è effettuato a spese dei soggetti che producono i rifiuti speciali secondo le norme vigenti. La Tarsu è un tributo periodico in quanto è calcolata su base annua. La riscossione e l'accertamento della tariffa sono affidati direttamente al concessionario del servizio di smaltimento dei rifiuti, anche se rimane la possibilità di riscuotere tramite ruolo.

Successivamente la TARES è stata sostituita dalla TARI, che è in vigore dal 1° gennaio 2014.

Con la Legge di stabilità 2014, approvata con L. 27 dicembre 2013 n. 147, fu introdotta l'Imposta unica comunale (IUC), basata su due presupposti impositivi: Il primo istituito dal possesso di immobili (che assorbe l'IMU all'interno della sua disciplina) ed il secondo correlato all'erogazione dei servizi comunali, con una componente che si distingue in due tributi, la TARI e la TASI.

In base all'art. 1 comma 641 della Legge del 27 dicembre 2013, n. 147, *“il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva”*.

Per quanto riguarda i soggetti passivi, l'art 1 comma 642, della Legge n. 147 del 2013 prevede che la TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

Tale imposta è dovuta a fronte del servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti solidi urbani<sup>246</sup>.

---

<sup>246</sup> BORIA P., *Diritto Tributario*, cit., p.234. Condizione essenziale per l'applicazione del tributo è rappresentata dall'attivazione del servizio da parte del Comune indipendentemente dalla materiale fruizione da parte del singolo contribuente. L'interruzione temporanea del servizio di raccolta per motivi sindacali o per altri imprevedibili impedimenti di carattere organizzativo non comporta l'esonero o la riduzione del tributo; soltanto qualora in servizio non sia effettuato continuativamente è possibile che il cittadino provveda allo smaltimento dei rifiuti a proprie spese con diritto allo sgravio o alla restituzione della quota di tassa dovuta per il corrispondente periodo di interruzione del servizio. Allo scopo di procedere alla attivazione del servizio è necessaria l'adozione di un regolamento comunale che stabilisca le modalità di effettuazione dello smaltimento dei rifiuti solidi urbani ed i limiti del territorio di raccolta, prevedendo altresì la capacità minima di raccolta da garantire. La tassa è determinata in base a tariffa da deliberarsi annualmente, con riferimento al costo dello smaltimento e alla superficie e destinazione d'uso dei locali e delle aree scoperte. In particolare, le tariffe vengono fissate per categorie omogenee di locali ed aree, con riguardo al singolo metro quadrato, tenendo conto della produttività potenziale di rifiuti.

Attualmente l'art 95 della Legge di Bilancio 2020 prevede che a decorrere dal 2020, l'imposta unica comunale (IUC) di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n.147 sarà abolita, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI).

---

A conferma del carattere commutativo della tassa, è previsto che il gettito complessivo non possa superare il costo di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti e comunque sia tale da assicurare la copertura integrale dei costi del servizio medesimo. In tal modo viene affermata l'essenzialità del collegamento tra fruibilità del servizio e applicabilità del tributo secondo uno schema tipico del principio del beneficio. Non si tiene conto dei locali e delle aree scoperte in cui vengono prodotti rifiuti speciali, tossici o nocivi, il cui smaltimento non avviene mediante il servizio ordinario, bensì è effettuato a spese dei soggetti che producono i rifiuti speciali secondo le norme vigenti.

## CAPITOLO V

### LA FISCALITÀ AMBIENTALE: ALTRI ESEMPI DI “ECOTRIBUTI” E LE POSSIBILI PROSPETTIVE FUTURE

SOMMARIO: – 1. I tributi paracommutativi: *ecopass* di Milano. – 2. I tributi di scopo: il caso della tassa sul lusso della Regione Sardegna. – 3. Il caso Ilva. – 4. Il caso Costa Concordia. – 5. Breve quadro conclusivo sulla fiscalità ambientale in Italia.

#### **1. I tributi paracommutativi: l'*ecopass* di Milano.**

In un quadro, come quello stabilito dal Titolo V, nel quale allo Stato (a parte le funzioni classiche della politica estera, della difesa e della sicurezza) spettano le spese per trasferimenti (interessi e pensioni), e invece ai governi locali incombe la gestione di un gruppo molto ampio di servizi, i tributi autonomi vanno ricercati tra i tributi cd. “causali” o “paracommutativi” e tra i tributi di scopo (la cui valorizzazione si evince dal disegno di legge finanziaria per il 2007).

Il presupposto dei tributi “causali” o “paracommutativi” è il potenziale vantaggio goduto dal contribuente ovvero l’esigenza di compensare un danno da questi arrecato. Tali tributi si differenziano dall’imposta, per sua natura acausale<sup>247</sup>.

La particolarità dei tributi paracommutativi è stata ravvisata nella peculiare conformazione del presupposto di imposta<sup>248</sup>.

I tributi paracommutativi riguardano infatti quella categoria di prestazioni imposte di natura tributaria contraddistinta da una particolare correlazione tra attività pubblica e prestazione pecuniaria del soggetto passivo<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup> BASILAVECCHIA M. - DEL FEDERICO L. – OSCULATI F., *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell’art. 119 della Costituzione*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2006, p. 703.

<sup>248</sup> Così URICCHIO A., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Santarcangelo di Romagna, 2013, p.134. Il presupposto dei tributi paracommutativi, invece, consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si ricollega al godimento di un bene pubblico e/o all’esplicazione di un’attività dell’ente pubblico in favore del contribuente o di un gruppo, giuridicamente qualificato, del quale egli fa parte.

<sup>249</sup> Pur non potendosi nascondere le peculiarità dei tributi che hanno quale presupposto un vantaggio goduto dal soggetto passivo o la necessità di compensare un costo da lui causato, tuttavia, i tributi paracommutativi si distinguono dai corrispettivi di diritto

I tributi paracommutativi facoltativi quali: contributi urbanistici, tasse di concessione, tasse di occupazione spazi ed aree pubbliche, pedaggi e *road pricing*, sono individuati da cospicua efficienza e semplicità di controlli, poiché il prelievo è assicurato dall'interesse del contribuente alla prestazione pubblica.

In siffatto gruppo possono essere aggiunti anche i ticket sanitari, il cui fine principale è di calmierare l'uso (o abuso) di farmaci e il ricorso a determinate prestazioni. Questi tributi non sono necessariamente coattivi<sup>250</sup>.

Negli ultimi anni in Italia, alcune amministrazioni locali<sup>251</sup> hanno previsto l'introduzione di sistemi di tariffazione del traffico automobilistico. Ed invero, l'impatto sociale dell'inquinamento dovuto al traffico, che comprende l'impatto sulla salute, i danni agli edifici, gli incidenti stradali e il cambiamento climatico, è stato stimato in oltre 5 miliardi di euro all'anno per i Comuni italiani.

---

privato in quanto danno vita a rapporti autoritativi e godono di privilegia fiscali che caratterizzano le entrate tributarie. Si tratta, in definitiva, pur sempre di rapporti in cui l'assetto negoziale è escluso a monte dall'articolazione legislativa della fattispecie, al fine di agevolare la salvaguardia del pubblico interesse. Per approfondire si veda URICCHIO A., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, cit., p.134-135.

<sup>250</sup> Ciò consente di allargare l'orizzonte degli strumenti a disposizione del legislatore tributario regionale sino a ricomprendere l'onere, o comunque meccanismi di prelievo di matrice civilistica (contratti), in modo da costruire una fattispecie impositiva estremamente efficace, senza necessità di apparati coercitivi e sanzionatori;- La necessità di conciliare riserva di legge e tutela dell'autonomia è più agevole per i tributi paracommutativi che non per le imposte, anche perché per tali tributi la giurisprudenza costituzionale tende ad applicare il principio di legalità con minor rigore; - Rispondendo al principio del costo o al principio dell'equivalenza, i tributi paracommutativi salvaguardano il principio di contenenza, in quanto si innestano agevolmente nelle materie la cui cura è devoluta alle regioni, senza sovrapporsi al sistema tributario dello Stato. In un mercato globalizzato nel quale attività produttive, residenze, domicili fiscali e valori mobiliari possono essere facilmente delocalizzati, i tributi paracommutativi, siano essi facoltativi o coattivi, consentono di sottoporre a tassazione i soggetti che effettivamente fruiscono di servizi e beni pubblici. Per approfondire si veda BASILAVECCHIA M. - DEL FEDERICO L. - OSCULATI F., *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, cit., p. 704.

<sup>251</sup> Alcuni esperimenti pilota sono stati effettuati nella città di Genova nel 2003 e per un periodo di 6 mesi a Roma. Cfr. R. ALFANO, *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, cit., 292.

Nel 2002, è stato predisposto uno studio di fattibilità per la città meneghina<sup>252</sup>; l'*ecopass* obbligatorio per ciascun automobilista che intenda entrare nella zona a traffico limitato della città di Milano<sup>253</sup>.

L'obiettivo dell'*ecopass* era di diminuire l'inquinamento ambientale e il traffico veicolare ma soprattutto di ridurre sia la congestione del traffico sia l'inquinamento e i fondi raccolti avrebbero permesso l'attuazione di misure di politica ambientale, compreso il potenziamento del trasporto pubblico<sup>254</sup>.

L'Ecopass ha di fatto contribuito al miglioramento della qualità dell'aria. Nei primi 11 mesi, è stata registrata una riduzione del traffico del 12 % nella zona sottoposta a pedaggio e una riduzione del 4 % nella zona esterna. Le emissioni di PM10 e Nox sono infatti diminuite rispettivamente del 23% e del 17%<sup>255</sup>.

---

<sup>252</sup> Milano è la seconda più grande città italiana, con una popolazione di 1,3 milioni di abitanti (2010), ed è il capoluogo della provincia omonima e della regione Lombardia. A causa del sempre maggior traffico, fonte del 72% delle emissioni urbane inquinanti, la città sconta un grave problema di inquinamento atmosferico. Lo standard di qualità in materia di PM10 è stato superato per 150 giorni nel 2005, un livello molto superiore al limite europeo e italiano di 35 giorni.

<sup>253</sup> Questo sistema di pedaggio urbano legato all'inquinamento è stato lanciato nel gennaio 2008. La zona in cui è stato imposto comprendeva 8 km<sup>2</sup> del centro storico di Milano, circondata da 43 varchi. Ogni veicolo che penetrava in questa zona tra le 7:30 e le 19:30 doveva pagare un ingresso giornaliero. Dal 2008 al 2011 le tariffe degli ingressi erano definite in base alla classe di emissione del veicolo e andavano da 2 a 10 euro, in base alle emissioni dell'autoveicolo. I veicoli con un basso livello di emissioni (elettrici e ibridi, con sistemi GPL e CNG) erano esentati dal pagamento. Cfr., MARLETTO G. – MUSSO E., *Trasporti, Ambiente e Territorio. La ricerca di un nuovo equilibrio*, Milano, 2010, p. 41.

<sup>254</sup> L'introduzione di questo pedaggio è stata accompagnata da un importante potenziamento dei trasporti pubblici. Il comune ha offerto varie opzioni per il pagamento degli ingressi, mediante un ingresso giornaliero o Ecopass Card, oppure telefonicamente tramite carta di credito o su Internet. Per monitorare la conformità alla normativa, la polizia municipale era incaricata di controllare le targhe dei veicoli nella zona Ecopass utilizzando i sistemi già esistenti per il controllo dei parcheggi e del traffico stradale. In questo modo il Comune di Milano ha evitato di effettuare investimenti sostanziali per installare un nuovo sistema di infrastrutture. Così GALIMBERTI.A., *Road pricing. Politiche di controllo del traffico e dell'inquinamento*, Santarcangelo di Romagna, 2008, p.162.

<sup>255</sup> Nel 2010 la concentrazione media di PM10 era pari a 40mg/m<sup>3</sup>, con una diminuzione del 23% rispetto al 2005, e quella di PM2,5 era pari a 25mg/m<sup>3</sup>, con una diminuzione del 32% rispetto al 2007. Ambedue questi livelli di concentrazione sono scesi al di sotto delle soglie di valutazioni superiori. Il NOx ha superato lo standard ambientale per 12 giorni, il che corrisponde ai valori più bassi dell'ultimo decennio.

In seguito ai risultati di un referendum a livello locale, tenutosi nel giugno 2012, l'Ecopass è stato trasformato nel cosiddetto programma Area C nel gennaio 2012, che

È bene precisare che l'esenzione dal pagamento del ticket d'ingresso non è legata alla residenza all'interno della cd. "zona Ecopass", bensì basata sulla qualità ambientale del veicolo posseduto (in altri termini, il titolare di un veicolo ritenuto inquinante, ancorché residente all'interno della "zona Ecopass", soggiace al ticket d'ingresso in tale area).

Sicché pare improbabile che la disciplina di eventuali contingentamenti all'accesso di determinate aree urbane, dettati da finalità di carattere ambientale e/o di decongestionamento del traffico locale, rientri sotto l'egida esclusiva dello Stato.

Posta la competenza legislativa regionale in *subiecta materia*, poiché riferita a prestazioni patrimoniali imposte di matrice extra-tributaria, tale potestà legislativa può dunque immediatamente esplicitarsi, senza l'ausilio preventivo di una legge statale di coordinamento "della finanza pubblica e del sistema tributario".

Ma vi è di più. In termini generali, la potestà legislativa regionale, in tema di prestazioni patrimoniali imposte di matrice extra-tributaria, può dunque esplicitarsi immediatamente (senza cioè l'ausilio preventivo di una legge statale di coordinamento della "finanza pubblica e del sistema tributario"), anche là dove l'imposizione patrimoniale coattiva rientri eventualmente nell'ambito di una materia di competenza legislativa concorrente, rispetto alle quali – come noto – compete alla legge dello Stato, ex art. 117, comma 3, Cost., "la determinazione dei principi fondamentali". Là dove si fosse nel campo delle prestazioni patrimoniali di tipo tributario, e cioè si collocassero (impropriamente) i ticket d'ingresso fra gli strumenti del sistema tributario dei Comuni, in attesa di un intervento legislativo statale attuativo dell'art. 119 Cost. spetterebbe,

---

non prevede più un pedaggio legato all'inquinamento ma un pedaggio giornaliero legato alla congestione del traffico di 5 euro per le autovetture private che transitano nel centro durante le ore lavorative della settimana e di 10 euro per i veicoli destinati al trasporto merci. I residenti e coloro che ricadono in altre categorie particolari beneficiano di riduzioni tariffarie. In quest'area è vietato il transito di veicoli con emissioni superiori ad alcune soglie (basati sulla classificazione euro). Il nuovo programma ha portato ad un'ulteriore diminuzione del traffico del 35 %. OECD (2013), *Rapporti dell'OCSE sulle performance ambientali: Italia 2013*, p.48-49.

invece, tuttora al legislatore statale la potestà di dettare la disciplina, anche nel dettaglio, di tali prestazioni patrimoniali imposte<sup>256</sup>.

Attualmente l'ecopass corrisponde all'Area C, e dal 2019 è in vigore anche l'Area B, la Low Emission Zone. L'introduzione di Area B il 25 febbraio 2019 è stata la vera novità di Milano, la più ampia ZTL Emission Low d'Europa che attornia Area C. L'Area B comprende 1,4 milioni di persone pari al 96,4 % dei residenti, e copre pressappoco il 72 % del territorio comunale. Il provvedimento disciplina, il divieto di circolazione dei veicoli diesel più contaminanti, i diesel Euro 0, 1, 2 e 3, i veicoli alimentati a benzina Euro 0, quelli a doppia alimentazione gasolio-GPL e gasolio-metano Euro 0, 1, 2, e i veicoli ingombranti superiori a 12 metri di lunghezza, da lunedì al venerdì dalle 7.30 alle 19.30.

Dal 1° ottobre 2019, il divieto di circolazione è previsto anche per i diesel Euro 4. Il comune ha previsto però alcune deroghe, tutti avranno 50 giorni di circolazione libera nel primo anno, 25 giorni nel secondo per i residenti, 5 per tutti gli altri<sup>257</sup>.

## **2. I tributi di scopo: il caso della tassa sul lusso della Regione Sardegna.**

Con la Legge n. 296 del 2006, art. 1 commi 145 e ss. è prevista per i Comuni italiani la possibilità di istituire un'imposta di scopo destinata alla parziale copertura per un massimo del 30%, degli investimenti necessari per la realizzazione delle opere pubbliche<sup>258</sup>.

---

<sup>256</sup> Cfr., CORALI E., *Cittadini, tariffe e tributi. Principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Roma, 2009, p.155-156. Si veda anche, GARGIULO A., *La mobilità a Roma: Proposte per guardare lontano*, Roma, 2013, p.100.

<sup>257</sup>DONATI A. – PETRACCHINI F. – GASPARINI C. -; TOMASSETTI.L; *Rapporto MobilitAria 2019. Politiche di mobilità e qualità dell'aria nelle 14 città e aree metropolitane 2017-2018*, p.101.

<sup>258</sup> Ove l'opera pubblica non venga realizzata entro due anni dalla data prefissata come termine dal progetto esecutivo, a conferma della correlazione essenziale tra prestazione fiscale e raggiungimento dell'obiettivo perseguito, i contribuenti possono chiedere un rimborso dei versamenti eseguiti. L'imposta di scopo è determinata applicando un'aliquota massima dello 0,5 mille alla base imponibile dell'Ici. Per ciò l'imposta di scopo può essere delineata come un'addizionale Ici con vincolo di destinazione. Per la disciplina dell'imposta si applica la disciplina vigente in tema di Ici (art. 1, comma 148). L'elenco delle opere per cui è ammessa l'istituzione dell'imposta di scopo è indicato nella norma tributaria (art. 1, comma 149) in via esemplificativa e dunque ammette l'integrazione di tipologie di opere pubbliche non indicate dalla menzionata disposizione.

L'art 1 comma 145 della L. 27.12.2006 n. 296 ha conferito ai Comuni la facoltà di istituire a partire dal 1° gennaio 2007, un'imposta di scopo (ISCOP) destinata solamente alla parziale copertura della spese per l'esecuzione di determinate opere pubbliche e stabilita applicando ai fini ICI un'aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille, alla base imponibile.

L'art 4 comma 1-*quater* del D.L 16/2012 introdotto in sede di conversione dalla L. 44/2012, modificando l'art 6 del DLgs, 23/2011, stabilisce che a partire dal 2012, l'ISCOP si applica con riguardo alla base imponibile e alla disciplina vigente per l'IMU.

Con un tributo di scopo si intende compensare il vantaggio che prestazioni di servizi o investimenti da parte delle amministrazioni pubbliche (Regioni, Comuni, ecc.) apportano a certe categorie di individui<sup>259</sup>.

Nel 2006, la regione Sardegna aveva istituito con la Legge dell'11 maggio 2006, n. 4, un'imposta regionale sugli aeromobili ed unità da diporto, un'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico ed un'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case. Il testo approvato aveva alimentato diversi dubbi riguardo alla sua legittimità costituzionale e comunitaria sin dall'inizio, e la Presidenza del Consiglio dei Ministri di allora aveva presentato ricorso alla Corte costituzionale. Per salvare la norma però, il Consiglio della Regione Sardegna aveva approvato talune modifiche alle fattispecie stabilite dagli artt. 2, 3 e 4 della Legge regionale 4/2006<sup>260</sup> ed aveva tentato di rendere razionali gli aspetti ritenuti di maggiore incostituzionalità.

---

Il vincolo di destinazione deve essere oggetto di controllo e di apposita rendicontazione da parte del comune negli strumenti generali della finanza pubblica (e dunque in particolare nel bilancio comunale). Cfr., BORIA P., *Il sistema tributario*, cit., p.991.

<sup>259</sup> FORNERO L. – MAURO A. – NEGRO M. – ZENI A., *Irap e imposte indirette*, Milano, 2013, p. 649-650.

<sup>260</sup> L'art 2 della legge in questione colpiva le plusvalenze originate dalla vendita di fabbricati adibiti a seconde case e l'art.3 incideva il possesso di seconde case site nella fascia di 1,86 miglia dal mare.L'art. 4 prevedeva un'imposta sugli aeromobili e sulle unità da diporto, i cui presupposti erano legati allo "scalo nei porti e negli aerodromi siti nel territorio regionale"; gli importi venivano calcolati in base al numero di passeggeri dell'aeromobile e in base ai metri dell'imbarcazione.Gli artt. 2 e 3 identificavano i soggetti passivi d'imposta con i soggetti passivi d'imposta con i soggetti "che non hanno

Specialmente sono state abolite le esenzioni a vantaggio degli emigrati sardi, marcando l'idea di fondo di far pagare le imposte a tutti quelli, i quali non hanno domicilio fiscale in Sardegna; allo stesso tempo, è stata istituita un'imposta di soggiorno.

La legge regionale deve essere "in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato" e deve essere conforme ai principi costituzionali generali, e soprattutto deve essere conforme con il principio di capacità contributiva stabilito dall'art 53 comma 1 della Costituzione; sebbene nella legge regionale 4/2006 tale conformità è apparsa subito dubbia.

Le svariate tipologie di tributi, stabiliti dalla Legge, marcavano un'effettiva disparità di trattamento tra residenti e non residenti, in contrasto con i principi costituzionali e ancor di più con il principio di non discriminazione stabilito dall'allora vigente art.12 TCE.

Sia sul piano della legittimità costituzionale, sia su quello della compatibilità europea quindi è apparso subito evidente che la legge regionale 4/2006 presentasse un'endemica debolezza, marcata con chiarezza dalle due pronunce della Corte Costituzionale, sentenza n. 102 ed ordinanza n. 103, ambedue del 4 febbraio 2008<sup>261</sup>.

In un primo momento, la Corte Costituzionale ha affermato che la compatibilità delle leggi tributarie italiane con l'ordinamento comunitario, incluse quelle delle Regioni a statuto speciale, deve essere giudicata dalla Corte di giustizia. Inoltre, la Corte Costituzionale ha ribadito che anche le leggi regionali devono ossequiare il principio di parità di trattamento e i principi che sono alla base delle imposizioni erariali.

Successivamente, nella sentenza n. 102/2008, la Corte Costituzionale se da un lato ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case e dell'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico dall'altro ha dichiarato non fondata la questione in merito all'imposta di soggiorno e quella relativa agli aeromobili ed unità da diporto. Diversamente, con l'ordinanza n. 103/2008 la Corte Costituzionale ha sottoposto alla Corte di

---

domicilio fiscale nel territorio regionale", ad eccezione dei nati in Sardegna e dei loro coniugi. ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 185.

<sup>261</sup> ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 186.

giustizia della CE, in via pregiudiziale le questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 del Trattato CE<sup>262</sup> in relazione all'applicabilità dell'imposta su aeromobili e unità di diporto alle imprese esercenti tali attività in maniera differenziata a seconda che siano o meno residenti in Sardegna.

É bene precisare che era la prima volta che la Corte costituzionale ha sospeso il giudizio dinanzi a sé per sottoporlo alla Corte di Giustizia CE<sup>263</sup>.

Nel 2009, la Corte di Giustizia ha dichiarato l'illegittimità dell'imposta sarda sugli aeromobili e sulle unità da diporto e la tassa sul

---

<sup>262</sup> La Corte Costituzionale con l'ordinanza 103/2008, dispone di sottoporre alla Corte di giustizia CE, in via pregiudiziale, le seguenti questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 del Trattato CE: a) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dall'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari;

b) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna;

c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dallo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità;

d) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna;

<sup>263</sup> *“Tassa sul lusso” incompatibile con il diritto comunitario*, p.115, in Rivista di Giurisprudenza tributaria, 2/2010.

lusso è stata abrogata dall'art 2 della L.R. 14 maggio, n. 1 (finanziaria 2009)<sup>264</sup>.

### 3. Il caso Ilva.

Il grave inquinamento, causato dalla presenza di industrie pesanti sul territorio (raffineria, ex cantieri navali, raffineria, cementificio, tubificio, arsenale, porto industriale, ecc.) produttive anche di esalazioni nocive nella città di Taranto è purtroppo un fatto noto sia a livello nazionale che internazionale.

Lo stabilimento ILVA di Taranto fu creato nel 1960 a spese dello Stato (ex Italsider) ed è entrato in funzione nel 1964. È bene precisare che con tale creazione fu insediato il quarto polo siderurgico italiano con 5 altiforni alti più di 40 metri e con un diametro di 10-15 metri<sup>265</sup>.

Nell'arco di 10 anni, l'impianto ha quadruplicato la sua capacità produttiva con un chiaro inasprimento dell'inquinamento dell'area circostante. Tanto che il Governo italiano nel 1990 ha dichiarato la Provincia di Taranto zona ad “*alto rischio di crisi ambientale*”.

Le emissioni contaminanti dell'ILVA sono state oggetto nel corso degli anni di svariate azioni di fronte all'autorità giudiziaria<sup>266</sup>, talune delle quali ancora in corso, per disastro ambientale doloso e colposo, per contaminazione, avvelenamento di sostanze alimentari, omissione dolosa di cautele contro gli infortuni sul lavoro, scarico e getto di sostanze pericolose, danneggiamento aggravato di beni pubblici, e contaminazione atmosferica.

Nonostante sia stato dimostrato l'impatto distruttivo di ILVA sull'ambiente circostante e sulla popolazione e i numerosi accertamenti della magistratura<sup>267</sup>, a seguito di questo provvedimento, il Governo

---

<sup>264</sup> Così ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 186-187.

<sup>265</sup> Inizialmente l'Italsider era in grado di produrre 3 milioni di tonnellate l'anno di acciaio, nel 1970, la loro capacità produttiva con 4.500 impiegati, aumentò passando a 4,5 milioni, e nel 1975 passò a 11,5 milioni, con un numero di impiegati pari a 43.000 nel 1981 (il c.d. “raddoppio”).

<sup>266</sup> La Procura di Taranto, nel 2012, ha ordinato l'arresto di svariati membri della dirigenza del gruppo ed esponenti politici con l'accusa di aver consapevolmente prodotto un alto livello di inquinamento che ha danneggiato l'ambiente e la salute degli abitanti di Taranto.

<sup>267</sup> Il Gip di Taranto, Dott.ssa Todisco, nello stesso anno, ha disposto il sequestro senza facoltà di uso degli impianti a caldo dell'Ilva poiché “chi gestiva e gestisce l'ILVA ha

italiano ha adottato svariati provvedimenti legislativi urgenti<sup>268</sup> c.d. “Salva-ILVA” con i quali ha disposto la prosecuzione dell’attività produttiva.

Per quanto riguarda i danni che ha causato lo stabilimento Ilva è bene soffermare l’attenzione sulle due perizie, una chimica ed una epidemiologica, disposte nel 2012 dalla Procura di Taranto poste a fondamento del provvedimento di sequestro.

---

continuato in tale attività inquinante con coscienza e volontà per la logica del profitto calpestando le più elementari regole di sicurezza”. Il provvedimento stimava in 8 miliardi di euro i costi indispensabili per la bonifica.

<sup>268</sup> Il primo di questi provvedimenti il DL 207/2012 stabiliva che “il Ministro dell’Ambiente ha il potere di autorizzare il proseguimento dell’attività produttiva di uno stabilimento di interesse strategico nazionale per un periodo non superiore a 36 mesi anche nel cas in cui l’autorità giudiziaria abbia adottato provvedimenti di sequestro”. A seguito di tale provvedimento il giudice penale ha sollevato una questione di legittimità costituzionale di fronte alla Corte Costituzionale la quale, con sentenza n. 85/2013, ha dichiarato l’inammissibilità della questione perché “la combinazione tra un atto amministrativo (AIA) e una previsione legislativa (art. 1 del d.l. n. 207 del 2012) determina le condizioni e i limiti della liceità della prosecuzione di un’attività produttiva per un tempo definito, in tutti i casi in cui uno stabilimento – dichiarato, nei modi previsti dalla legge, di interesse strategico nazionale – abbia procurato inquinamento dell’ambiente, al punto da provocare l’intervento cautelare dell’autorità giudiziaria. La normativa censurata non prevede, infatti, la continuazione pura e semplice dell’attività, alle medesime condizioni che avevano reso necessario l’intervento repressivo dell’autorità giudiziaria, ma impone nuove condizioni, la cui osservanza deve essere continuamente controllata, con tutte le conseguenze giuridiche previste in generale dalle leggi vigenti per i comportamenti illecitamente lesivi della salute e dell’ambiente. Essa è pertanto ispirata alla finalità di attuare un non irragionevole bilanciamento tra i principi della tutela della salute e dell’occupazione, e non al totale annientamento del primo”.

I successivi provvedimenti adottati dal governo sempre con la modalità del Decreto-legge e

successivamente convertiti in legge stabiliscono quanto segue:

- Decreto n. 61 del 2013: la responsabilità di gestire le varie misure previste dalle autorizzazioni integrate ambientali è posta in capo ad un commissario straordinario.
- Decreto n. 136 del 2013: il commissario straordinario ha la facoltà di escludere 20% di interventi migliorativi, a sua scelta, dal totale delle prescrizioni dell’autorizzazione integrata ambientale da rispettare entro il 2016.
- Decreto n. 1 del 2015: il commissario straordinario e i suoi incaricati ricevono l’immunità penale e amministrativa per quanto adottato in attuazione del piano ambientale previsto dall’autorizzazione integrata ambientale.
- Decreto n. 98 del 2016: il termine ultimo per l’attuazione del piano ambientale viene esteso di altri 18 mesi e l’immunità per le condotte poste in essere in attuazione del piano viene estesa anche agli acquirenti o affittuari e loro delegati.

Infine, il 5 giugno 2017 il Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE) ha firmato il decreto di aggiudicazione dell’ILVA al gruppo AM Investco Italy composto da Arcelor Mittal Italy Holding (51%), Arcelor Mittal SA (31%), Marcegaglia Carbon Steel Spa (15%).

Secondo la perizia chimica dallo stabilimento ILVA si emettono sostanze pericolose per la salute dei lavoratori e della popolazione di Taranto “*l’ILVA nel 2010 ha emesso oltre 4 mila tonnellate di polveri; 11 mila tonnellate di diossido di azoto e 11.300 tonnellate di anidride solforosa, 338,5 chili di IPA, 52 grammi di benzo(a)pirene, 14,9 grammi di benzo diossine e PCDD/F. Tali sostanze sono assunte sia per via respiratoria da coloro che si trovano nell’area circostante ILVA sia per via alimentare attraverso alimenti contaminati*”.

Invece la perizia epidemiologica, afferma che nel periodo 2004-2010 “*174 decessi risultano essere causati dall’ILVA, 83 dei quali sono attribuibili ai superamenti del valore limite della polverosità ambientale (PM10). Per i quartieri limitrofi, tale numero si alza a 9*”. La perizia dichiara oltre a ciò come si possa parlare di “*forte evidenza scientifica*” tra la nocività delle esalazioni dell’impianto e la manifestazione di patologie cardiovascolari e respiratorie nella popolazione, tumori e leucemie.

Al fine di preservare i livelli occupazionali nel massimo ossequio possibile degli incoercibili diritti alla tutela della salute ed al mantenimento del territorio, dalle criticità ambientali e sanitarie derivanti dall’attività produttiva dell’Ilva congiuntamente alle indagini della magistratura ionica, nella città tarantina è stata imposta una disciplina urgente ed eccezionale<sup>269</sup>.

In questo caso è stato indispensabile, l’intervento del legislatore in un primo momento con il D.L. del 7 agosto 2012<sup>270</sup>, n. 129, convertito

---

<sup>269</sup> URICCHIO A., *L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”*, cit., p.94.

<sup>270</sup> *Ibidem*.

Il decreto ha disciplinato le modalità di attuazione degli interventi previsti dal Protocollo d’intesa stipulato il 26 luglio 2012 (tra il Ministero dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare, il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, il Ministero dello sviluppo economico, il Ministro per la coesione territoriale, la Regione Puglia, la Provincia di Taranto, il Comune di Taranto ed il Commissario straordinario del porto di Taranto) per interventi urgenti di bonifica, ambientalizzazione e riqualificazione di Taranto. I sottoscrittori del protocollo intendevano accelerare il risanamento ambientale dell’area puntando su interventi di bonifica associati ad un’intensa riqualificazione produttiva e infrastrutturale; ma anche su misure volte al mantenimento e al potenziamento dei livelli occupazionali, comunque necessari e consentire uno sviluppo sostenibile dell’area. La provvista finanziaria messa a disposizione dal D.L. n. 129/2012, è da subito apparsa alquanto esigua. Sotto il profilo procedimentale, lo stesso D.L. ha

nella legge 4 ottobre 2012, n. 171, contenente disposizioni urgenti per il miglioramento del territorio ed il risanamento dell'ambiente nella città di Taranto.

Successivamente il Ministero dello sviluppo economico, con l'individuazione di Taranto come area in situazione di crisi industriale difficoltosa, (ex art. 27 del D.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni in Legge 7 agosto 2012, n. 134, c.d. Decreto Crescita) ha adottato progetti di riqualificazione industriale, per la preservazione dei livelli occupazionali con impatto cospicuo sulla politica industriale nazionale.

Successivamente con il D.L. 4 giugno 2013, n. 61 convertito, con modificazioni in Legge 3 agosto 2013 si è ritenuto opportuno sostituire gli ordinari organi di gestione dell'ILVA, provvedendo ad un commissariamento straordinario dell'impresa<sup>271</sup>.

Il Centro Ambiente e Salute Puglia, nell'agosto 2016, sovvenzionato dalla Regione ha pubblicato il rapporto conclusivo sullo studio svolto sulle conseguenze delle esposizioni ambientali ed occupazionali sulla morbosità e mortalità della popolazione residente a Taranto. Lo studio è stato svolto su un insieme di 321,356 persone residenti nei comuni di Taranto, Massafra e Statte dal gennaio 1998 al dicembre 2010 e seguite sino al 31 dicembre 2014. Da questo studio si evince che risultano deceduti 36,580 soggetti<sup>272</sup>.

Come anticipato, il Governo italiano nel corso degli anni ha adottato alcuni provvedimenti adottati con la modalità del Decreto-legge

---

individuato un preciso meccanismo di attuazione degli interventi contemplati nel Protocollo d'intesa, assegnando un ruolo fondamentale a un Commissario straordinario cui compete la responsabilità per l'attuazione degli eterogenei interventi.

<sup>271</sup> Il commissario è nominato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri e si avvale di un sub commissario nominato dal Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare. Il commissariamento ha durata di 12 mesi eventualmente prorogabili di 12 mesi sino ad un massimo di 36 ed ha la funzione di conservare la continuità aziendale tramite la prosecuzione dell'attività produttiva destinando prioritariamente le risorse aziendali alla copertura dei costi per gli interventi necessari a rimuovere la situazione inosservanza dell'AIA.

<sup>272</sup> FIDH. ; UFTDU (Membro italiano Unione forense per la tutela dei diritti umani. ; Peacelink. ; HRIC (Human Rights International Corner), *Il disastro ambientale dell'ILVA di Taranto e la violazione dei Diritti Umani*, 2018, p. 15.

“Salva-Ilva” e poi convertiti successivamente in legge, per consentire la continuazione dell'attività produttiva.

Il 5 giugno 2017, il Ministero dello Sviluppo (MiSE) ha sottoscritto il decreto di aggiudicazione dell'ILVA al gruppo AM Investco Italy, formato da Arcelor Mittal Italy Holding (51%), Arcelor Mittal SA (31%), Marcegaglia Carbon Steel Spa (15%).

Il 12 novembre 2019 i legali di ArcelorMittal hanno depositato all'iscrizione a ruolo in Tribunale a Milano l'atto di citazione per il recesso del contratto di affitto dell'ex Ilva.

Ad oggi, non è stata ancora trovata nessuna soluzione.

È previsto tuttavia un incontro tra il Presidente del Consiglio Conte e i Mittal il 22 novembre 2019. Il presidente del Consiglio Conte ha dichiarato che nel corso dell'incontro *“diremo una cosa molto semplice: in Italia le regole si rispettano”*. Inoltre, in Consiglio dei ministri arriveranno alcune proposte per Taranto, per cercare di risolvere la situazione dell'Arcelor Mittal.

#### **4. Il caso costa concordia.**

Il 13 dicembre 2012, la nave da crociera Costa Concordia, dopo aver urtato gli isolotti delle Scole, è affondata all'Isola del Giglio, con a bordo 4.229 fra passeggeri e membri dell'equipaggio, 32 persone persero la vita.

La permanenza del relitto ha causato l'inquinamento delle acque a causa dalle sostanze e materiali tossici, carburante, oli pesanti e rifiuti solidi. Secondo il principio “chi inquina paga”, le spese per l'asportazione del relitto sono interamente a carico dell'armatore(proprietario)<sup>273</sup>.

---

<sup>273</sup> ARESU D., *Il “caso” della Costa Concordia*, p.17, in Riv. Diritto e Trasporti, Anno III - Speciale Costa Concordia.

La Nave Costa Concordia infatti trasportava: 1.351 metri cubi di acque grigie e nere, 3.504 metri cubi di acqua di mare nelle casse zavorra, 41 metri cubi di oli lubrificanti, 10 bombole per un totale di 400 litri di ossigeno, 128 bombole per un totale di 5120 litri di azoto, 104 bombole per un totale di 3929 litri di anidride carbonica, 600 chili di grassi per apparati meccanici, 354 chili di smalti densi, 855 litri di smalto liquido, 293 litri di pittura, 50 litri di insetticida liquido e 1,8 chili di insetticida gel, 123 chili di induritore, 45 chili di mastice, 10 chili di impregnante, 1 tonnellata di ipoclorito di sodio, 203 metri cubi di gasolio, circa 2040 metri cubi di fuel, per citare solo alcune delle sostanze tossiche contenute dalla nave. A ciò si aggiungono 1.272 voci di cibo e bevande a bordo, per quantitativi ovviamente significativi, più tutti gli arredi di bordo, tappezzerie,

Il sollevamento della Costa Concordia e il suo trasporto in un cantiere navale per lo smantellamento hanno manifestato molte preoccupazioni per la loro complicatezza e per gli impatti sull'habitat costiero e marino.

A causa della gravità dell'evento, con l'obiettivo di coordinare le operazioni in merito al recupero dei dispersi, all'assistenza ai superstiti dell'affondamento, nonché per agevolare le procedure di rimozione del carburante e di recupero della nave, il Consiglio dei Ministri il 20 gennaio 2012 ha dichiarato lo stato di emergenza e con l'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3998 del 20 gennaio 2012, il Capo Dipartimento della Protezione civile è stato nominato Commissario Delegato al quale sono stati attribuiti alcuni compiti<sup>274</sup>.

Dopo il naufragio sono stati attivati:

1. Il piano Antinquinamento<sup>275</sup>;
2. Il piano Recupero Carburanti;
3. Il Piano Rifiuti;

---

moquettes, vernici, resine, lampade e lampadine, elettrodomestici, insomma tutto ciò che si trovava a bordo di questo “palazzo galleggiante” e che sicuramente non era destinato a restare in acqua per mesi, senza comportare danni all'ambiente marino.

<sup>274</sup> Così FABI D. - DELL'ANNA I. – AQUILINO E. – CURCIO F., *Il naufragio della Costa Concordia. Sintesi di aspetti di gestione dell'emergenza*, 2012, p. 11.

<sup>275</sup> *Ivi*, p. 38.

Immediatamente attivato subito dopo il naufragio, il piano operativo di antinquinamento locale, approvato dalla Direzione Marittima della regione Toscana, ha previsto il dispiegamento, tra l'altro, di un sistema di panne assorbenti posizionate intorno alla nave e a protezione di alcuni tratti di costa nelle vicinanze dello scafo, con la funzione di contenere le possibili fuoriuscite di inquinanti. Il sistema è stato realizzato. È stato inoltre approvato il piano predisposto dalla società incaricata dalla costa crociere per il recupero degli idrocarburi. È stato predisposto da parte della società armatrice, approvato e reso immediatamente esecutivo un “piano di contenimento fuoriuscita accidentale di idrocarburi” che si affianca al Piano locale antinquinamento che è redatto dall'autorità competente. Il piano prevede un recupero attivo, realizzato mediante panne assorbenti, panne di contenimento e pulizia della costa. Le panne di contenimento sono state usate come risposta primaria in caso di sversamento rilevante di prodotto. A quanto descritto si aggiunge l'azione che la Sm ha svolto, unitamente alla Provincia di Grosseto, nella sensibilizzazione dei comuni costieri per adottare e implementare un piano di emergenza in caso di sversamenti in mare con possibile spiaggiamento di materiale. Parallelamente è stata organizzata e realizzata con l'ISPRA, la capitaneria di Porto, legambiente e istituzioni locali, un'attività di formazione ai tecnici locali e delle Organizzazioni di Volontariato dei comuni costieri sulle tecniche di antinquinamento costiero in caso di spiaggiamento di idrocarburi.

4. Il piano delle attività di monitoraggio delle acque e della qualità dell'ambiente marino<sup>276</sup>;
5. Il Piano Monitoraggio Nave<sup>277</sup>.

Si analizzano quindi, brevemente, i cinque piani.

Con riferimento al 1. Piano antinquinamento, questo fu approvato dalla Direzione Marittima della regione Toscana subito dopo l'affondamento della nave che ha stabilito un sistema di panne assorbenti collocate intorno alla nave e a protezione di alcuni tratti di costa, per contenere le esalazioni inquinanti. In aggiunta è stato prestabilito dalla società armatrice, approvato e reso subito esecutivo un “piano di contenimento fuoriuscita accidentale di idrocarburi”. Allo stesso tempo è stata creata con la capitaneria di Porto, legambiente, istituzioni locali e con l'Ispra<sup>278</sup>, un'attività di formazione ai tecnici locali e delle Organizzazioni di Volontariato dei comuni costieri sulle tecniche di antinquinamento costiero in caso di sversamento di idrocarburi in mare.

Con il 2. Piano recupero carburanti, la Società costa crociere, successivamente all'affondamento della nave, ha designato la società “Smit Salvage” di proseguire al recupero del carburante presente nella motonave. Il piano di recupero del carburante si è diviso in tre fasi: 1. Pompaggio del carburante dai primi 6 serbatoi di prua; 2. Pompaggio del carburante serbatoi dal 7 al 15; 3. Pompaggio del carburante del piano DC.

Con il 3. Piano rifiuti è stato predisposto il piano per la rimozione dei rifiuti da costa crociere S.p.a con l'obiettivo di descrivere le operazioni e le procedure indirizzate alla raccolta, lo smaltimento, il trasporto, previa classificazione delle sostanze flottanti nelle acque limitrofe alla motonave costa concordia, lo smaltimento, previa caratterizzazione e classificazione, delle acque nere che si trovano nelle relative casse di contenimento della nave, dei prodotti chimici ed idrocarburi dissimili da quelli contenuti in casse e depositi fissi stoccati all'interno della nave, e inoltre dei detriti depositati sul fondale nella zona circostante all'incidente.

---

<sup>276</sup> L'Arpat (Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale della Regione Toscana) è responsabile, a livello regionale, nell'ordinario del monitoraggio ambientale e sanitario delle acque marine del Giglio.

<sup>277</sup> Cfr. ancora FABI D. - DELL'ANNA I. – AQUILINO E. – CURCIO F., *Il naufragio della Costa Concordia. Sintesi di aspetti di gestione dell'emergenza*, cit., p.38.

<sup>278</sup> L'Istituto Superiore per la Protezione e la Ricerca Ambientale.

Con 4. Il piano delle attività di monitoraggio delle acque e della qualità dell'ambiente marino, il compito dell'ordinario monitoraggio ambientale e sanitario delle acque marine del Giglio, a livello regionale, è attribuito all'Arpat. Si è ritenuto indispensabile a seguito dell'affondamento della motonave costa Concordia, di eseguire controlli straordinari sulle acque, rispetto agli eventuali scarichi provenienti dalla nave.

Infine, con il 5. Il Piano Monitoraggio Nave, su determinazione del Dipartimento nazionale della Protezione civile, è stato organizzato il monitoraggio della nave, mentre riguardo l'aspetto scientifico dal Dipartimento di Scienze della Terra dell'Università degli Studi Firenze, che ha installato un avanzato sistema di laser scanner sulla parte che fuoriesce dall'acqua della nave concordia e per il controllo della sua stabilità<sup>279</sup>.

Il 22 gennaio 2012 è stata fondata una struttura di missione composta da personale del Dipartimento nazionale della Protezione civile, con l'obiettivo di supportare il Commissario Delegato per l'esecuzione dei necessari interventi ad affrontare lo stato di emergenza nel territorio del comune dell'Isola del Giglio e organizzata per funzioni di supporto. Il 15 giugno 2012, la struttura di missione<sup>280</sup> ha concluso le sue attività. Il monitoraggio delle attività, specificamente, riguardanti il progetto di rimozione della nave fu incaricato all'Osservatorio per il monitoraggio fondato con un decreto del Commissario Delegato del 15 giugno 2012.

Il Commissario Delegato sulla base dell'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3998 del 20 gennaio 2012 con l'obiettivo di assicurare il costante raccordo con tutti gli Enti e le Amministrazioni dello Stato interessati al caso, nonché assicurare la necessaria condivisione delle iniziative da avviare sul territorio si è avvalso di un Comitato tecnico

---

<sup>279</sup> FABI D. - DELL'ANNA I. - AQUILINO E. - CURCIO F., *Il naufragio della Costa Concordia. Sintesi di aspetti di gestione dell'emergenza*, cit., p.40-43.

<sup>280</sup> La struttura di missione, quale articolazione operativa del Commissario Delegato ha operato raccordando i vari soggetti pubblici e privati e gli organismi creati per garantire il necessario supporto al Commissario Delegato, nella gestione delle tre principali attività che hanno contraddistinto l'emergenza: 1. Raccordo operazioni Sar.; 2. Definizione delle operazioni di salvaguardia ambientale.; 3. Avvio degli iter tecnico amministrativi per l'adozione in tempi rapidi del progetto di rimozione della nave.

scientifico (Il Comitato tecnico scientifico è stato presieduto da un dirigente del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio del mare), composto da esperti nell'ambito della tutela dell'ambiente e del recupero navi appartenenti a svariate componenti e strutture operative del Servizio nazionale della Protezione civile.

Il 21 gennaio 2012 si è svolta la riunione di insediamento dei Comitati consultivo e tecnico scientifico previsti dall' dell'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3998. Svariate sono state le misure attuate dal Commissario Delegato mediante i vari soggetti, enti e amministrazioni coinvolti che hanno avuto come finalità sia quello di monitorare gli spostamenti della nave che di predisporre misure dirette alla riduzione di fuoriuscite di sostanze chimiche o altro materiale prodotto dalla nave.

#### **5. Breve quadro conclusivo sulla fiscalità ambientale in Italia.**

In Italia le tasse con effetti ambientali corrispondono in gran parte, come in tutti gli altri Paesi OCSE, con le tasse sui prodotti energetici e gli autoveicoli. L'Italia incassa inoltre imposte sull'inquinamento atmosferico (emissioni di SO<sub>2</sub> e NO<sub>x</sub>) e sul conferimento in discarica di rifiuti, in parte a livello locale. Nel 2010 le imposte sull'inquinamento costituivano una bassa percentuale (pressappoco l'1,4 %). Riguardo alle imposte e oneri sulle risorse naturali, ad esempio quelle sul prelievo idrico e sull'estrazione di materiale, sono incassate a livello regionale e locale.

Solitamente in Italia le imposte con effetti ambientali sono state usate per incrementare le entrate e hanno costituito una percentuale rilevante del gettito fiscale. Una percentuale molto piccola delle entrate derivanti da imposte con effetti ambientali è stata destinata a finalità in materia ambientale.

Le entrate provenienti da imposte con effetti ambientali costituivano nel 2010 il 2,6 % del PIL e il 6,1 % del gettito fiscale totale, asseritosi a un livello più alto in confronto alle percentuali corrispondenti di tutti i Paesi OCSE. Nel 2010 le tasse sui prodotti energetici costituivano circa il 77 % delle entrate provenienti dalle imposte ambientali, più che la media OCSE. Sono sottoposti a tassazione tutti i combustibili usati per impianti fissi e i carburanti per motori.

Nell'ultimo decennio, il gettito fiscale proveniente dal settore energetico è sceso del 20 %.

In base ai dati dell'Eurostat nel 2012, in Italia, l'onere fiscale sull'energia rappresenta il quarto livello più alto tra i 27 Paesi dell'UE.

Anche se l'attuale livello di tassazione sui carburanti sia alto, non fa fronte al problema delle esternalità ambientali del tutto, incluse quelle legate al cambiamento climatico e all'inquinamento atmosferico<sup>281</sup>.

Per quanto riguarda le imposte sugli autoveicoli, in materia ambientale, tali imposte costituiscono un'importante fonte di entrate per le amministrazioni locali perché sono incassate dalle regioni e dalle province.

Nonostante il fatto che l'Italia abbia ottenuto l'obiettivo stabilito dall'UE, di un valore medio di emissioni di CO<sub>2</sub> di 130 g CO<sub>2</sub>/km entro il 2015 per le nuove macchine, si potrebbe considerare l'opportunità di provvedere a una revisione della tassazione sugli autoveicoli per tener conto delle emissioni di CO<sub>2</sub>, oltre alle emissioni di gas di scarico, per ottenere l'obiettivo più ambizioso previsto per il 2020, di 95 g di CO<sub>2</sub>/km<sup>282</sup>.

Rispetto al 2010 in cui come anticipato le entrate provenienti da imposte con effetti ambientali costituivano nel 2010, il 2,6 % del PIL, nel

---

<sup>281</sup> OECD (2013), *Rapporti dell'OCSE sulle performance ambientali: Italia 2013*, cit., p. 77.

In particolar modo va notato che questa tassazione non fornisce un segnale coerente con l'attuale prezzo del carbonio. Quando si traducono in termini di contenuto di carbonio dei carburanti, le tasse variano di molto da un carburante all'altro e da un utente all'altro. Nonostante i recenti aumenti, nel 2011 il livello di imposte sul gasolio era ancora inferiore del 23 % rispetto a quello della benzina, una differenza che non presenta nessuna giustificazione dal punto di vista ambientale, poiché il gasolio presenta un contenuto più elevato di carbonio e emette più inquinanti a livello locale della benzina. Come avviene in tutti gli altri paesi, le tasse sulla benzina e il gasolio implicano dei prezzi del carbonio notevolmente superiori a quelli sui carburanti utilizzati in altri settori dell'economia e ben superiori al prezzo delle quote di emissioni di CO<sub>2</sub> fissato nel quadro del sistema comunitario di scambio delle quote di emissioni. Nonostante ciò, se si suppone che le tasse sui carburanti da trasporto coprano anche altre esternalità, come l'inquinamento atmosferico, nonché i costi non legati all'ambiente, la loro componente implicita di carbonio appare più ragionevole. Di conseguenza, anche se vi fossero ostacoli politici all'aumento delle tasse sui prodotti energetici, sembra esserci la possibilità di ristrutturare le aliquote fiscali affinché riflettano meglio il valore degli impatti ambientali dell'uso dei carburanti.

<sup>282</sup> OECD (2013), *Rapporti dell'OCSE sulle performance ambientali: Italia 2013*, cit., p. 81-82.

2017 in Italia le entrate provenienti da tasse ambientali sono incrementate e costituivano il 3,33 % del PIL.

Le entrate provenienti da imposte ambientali ammontavano il 7,85 % del totale delle entrate risultanti da tributi e contributi previdenziali.

Il regolamento sulla governance dell'Unione dell'energia chiede agli Stati membri di definire nei loro piani nazionali per l'energia e il clima e di comunicare le misure, le tempistiche e le politiche nazionali dirette a diminuire le sovvenzioni energetiche, specialmente quelle a vantaggio dei combustibili fossili<sup>283</sup>.

Le sovvenzioni che hanno un impatto negativo sull'ambiente corrispondevano a 16,2 miliardi di Euro, nel 2016, tra cui 12 miliardi di Euro riguardano le sovvenzioni per i combustibili fossili. Mentre le sovvenzioni che sono rispettose dell'ambiente ammontavano a 15,7 miliardi di Euro<sup>284</sup>.

---

<sup>283</sup> Tuttavia, il collegato ambientale del 2015 anticipa questo nuovo obbligo europeo e richiede già che il ministero dell'Ambiente produca annualmente un catalogo delle sovvenzioni che hanno un impatto negativo sull'ambiente e di quelle che sono rispettose dell'ambiente entro il 31 luglio di ogni anno.

<sup>284</sup> Commissione Europea, *Il riesame dell'attuazione delle politiche ambientali 2019*, Bruxelles, 2019, p.35.

## CONCLUSIONI

Generalmente, la crescita economica è accompagnata da forti pressioni sull'ambiente ed il rapporto tra crescita e ambiente è condizionato sia dalle politiche ambientali che dal quadro delle riforme basilari a seguito del quale queste politiche sono attuate. Svariate riforme a favore della crescita, come le crescenti imposte ambientali, la soppressione di sovvenzioni nocive per l'ambiente e l'introduzione di pedaggi stradali possono avere effetti favorevoli sull'ambiente<sup>285</sup>.

Ottimizzare il benessere per le generazioni attuali e future dipende non soltanto da una crescita più grande ma anche da una maggiore tutela ambientale e dal contenimento del riscaldamento globale in conformità con gli obiettivi dell'Accordo di Parigi.

In considerazione delle previsioni recenti<sup>286</sup>, l'Italia ha intrapreso la strada giusta per conseguire gli obiettivi nazionali climatici ed energetici stabiliti, sebbene secondo quanto dichiarato dall'Agenzia europea dell'ambiente (2017) sulle attuali misure d'intervento, l'Italia non raggiungerà l'obiettivo di diminuire le sue emissioni di gas serra, al di fuori del Sistema comunitario di scambio delle quote di emissione (ETS-UE), nella misura del 33% in confronto ai livelli del 2005.

La mortalità causata dalla materia particolata atmosferica è eccezionalmente significativa tra i Paesi OCSE e la percentuale di popolazione esposta a livelli molto alti di emissioni di particolato fine è più elevata in Italia rispetto alla media, con una crescita considerevole a partire dal 2015.

L'estensione urbana incontrollata intorno alle città italiane ha contribuito ad un accrescimento delle zone edificate e la densità della popolazione nelle aree metropolitane è diminuita contemporaneamente alla frammentazione in aumento degli insediamenti urbani.

Un'espansione del genere favorisce la dipendenza dall'auto e l'intasamento del traffico, aggravando l'inquinamento, il consumo energetico e le emissioni di CO<sub>2</sub>, oltre che elevare i costi relativi

---

<sup>285</sup> OECD, *OCSE360: Italia 2015 Come si posiziona l'Italia?*, Parigi, OECD Publishing, 2015, p.16.

<sup>286</sup> Secondo quanto riporta l'Agenzia europea dell'ambiente 2018.

all'allargamento dell'infrastruttura elettrica, idrica e del trasporto pubblico.

Il gettito proveniente dalle imposte ambientali è rilevante in confronto agli altri Paesi OCSE, un risultato delle imposte elevate sui combustibili fossili nei trasporti e per uso domestico.

L'onere fiscale è tuttavia discordante e pregiudica un abbattimento efficace delle esalazioni di CO<sub>2</sub>: in termini di contenuto di carbonio, al gas naturale è inflitta un'imposta inferiore in confronto alla benzina.

In ambito industriale, l'utilizzo dei combustibili è sottoposto a tassazione molto inferiore in confronto all'uso domestico e commerciale, mentre l'uso del carbone è esente dall'imposta<sup>287</sup>, e il diesel è interessato da minore prelievo fiscale in confronto alla benzina, nonostante sia fonte di maggiore contaminazione da particolato fine<sup>288</sup>.

È bene precisare che i cambiamenti climatici non sono causati soltanto dal CO<sub>2</sub>. Anche i gas climalteranti aumentano l'effetto serra ed agiscono sui cambiamenti climatici, coinvolti negli obiettivi di riduzione inerenti al Protocollo di Kyoto come ad esempio il CH<sub>4</sub> (metano), prodotto dalle discariche dei rifiuti, dagli allevamenti zootecnici e dalle coltivazioni di riso, l'N<sub>2</sub>O (petrossido di azoto), prodotto nell'ambito agricolo e nelle industrie chimiche, gli HFC (idrofluorocarburi), i PFC (perfluorocarburi), e l'SF<sub>6</sub> (esafluoruro di zolfo) utilizzati nelle industrie chimiche e manifatturiere. La qualità dell'aria è influenzata non solo dal CO<sub>2</sub>, ma da SO<sub>2</sub>, CO, benzene, Pb, PM<sub>10</sub>, come si è accennato, al superamento dei livelli, Regioni e Province autonome hanno il dovere di adottare un Piano di risanamento della qualità dell'aria.

È bene soffermare l'attenzione sulla *carbon tax*. Come si è visto, l'obiettivo della tassa sul carbonio è di commisurare la tassazione alla quantità di anidride carbonica che si genera dai prodotti energetici.

La carbon tax dovrebbe riguardare anche altri settori?

---

<sup>287</sup> OECD (L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico), 2018.

<sup>288</sup> OECD, *Studi Economici dell'OCSE: Italia 2019*, Parigi, OECD Publishing, p.52-53.

Una fissazione delle tariffe del carbonio più omogenea e maggiori finanziamenti pubblici per R&S potrebbero altresì incoraggiare l'innovazione ambientale, che rimane relativamente scarsa.

Esistono inoltre, altri prodotti inquinanti<sup>289</sup>, quali ad esempio: i detersivi e i saponi contengono fosfati e solfati in grado di deteriorare l'ambiente. Le esalazioni derivanti dal bestiame rappresentano il 14,5 % di tutti i gas ad effetto serra generato dall'uomo<sup>290</sup>.

Pertanto, alla luce di quanto fin ora evidenziato, atteso che le imposte ambientali tradizionalmente sono state utilizzate per incrementare le entrate e come anticipato precedentemente una percentuale molto bassa delle entrate derivanti da imposte con effetti ambientali è stata destinata a finalità in materia ambientale, si potrebbe considerare la possibilità di destinare una maggiore percentuale di entrate provenienti dalle imposte ambientali, ad obiettivi in materia ambientale per far fronte al problema dell'inquinamento atmosferico, e al cambiamento climatico.

Che l'intenzione sia quella di muoversi nella "giusta" direzione prova ne è la prossima approvazione del decreto clima il quale prevede che verrà eseguito un Piano nazionale strategico per contrastare i cambiamenti climatici e il miglioramento della qualità dell'aria; sul punto, il ministro dell'Ambiente, Sergio Costa ha dichiarato che *"Questo è il primo decreto legge sull'ambiente e sul clima della storia della Repubblica italiana"*.

---

<sup>289</sup> Cellulari, si stima che produrre un cellulare causi un equivalente in emissioni pari a 16 kg di CO<sub>2</sub>. Nella produzione di cellulari sono utilizzati metalli tossici (per es. piombo, nickel, berillio) non facili da smaltire. Non esiste ancora un modo definitivo di smaltire i cellulari. I cellulari in uso al mondo sono 3,5 miliardi, pari alla metà della popolazione del pianeta.

<sup>290</sup> ZAPPALA G., *Accise e tributi ambientali – Quadro generale. Spunti per la costruzione di un sistema di vita in comune più sostenibile*, Roma, 2016.

## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Orientamenti della corte di giustizia dell'Unione europea in materia di responsabilità civile*, a cura di G. ALPA – G. CONTE, Torino, 2018.
- AA.VV., *Manuale ambiente 2011*, Milano, 2011.
- ALCARO F. – FENGA C. – MOSCATI E. – PERNICE F. – TOMMASSINI R., *Valori della persona e modelli di tutela contro i rischi ambientali e genotossici. Esperienze a confronto*, Firenze, 2008.
- 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 *Tributi- impresa* (rivista telematica), n. 3/2005.
- ALFANO R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, Torino, 2012.
- ALLENA M., *Tributi ambientali: Profili nazionali ed europei*, Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria- Fiscalità nazionale ed europea- Questioni sostanziali e processuali, Siena, 2014.
- ANTICH F., *Origine ed evoluzione del diritto internazionale ambientale. Verso una governance globale dell'ambiente*, in *ambienteditto.it*.
- ARESU D., *Il "caso" della Costa Concordia*, in Riv. Diritto e Trasporti, Anno III - Speciale Costa Concordia.
- ARTINA V. – ARTINA R. – CINIERI S. – FANELLI R. – PEIROLO M. – RICCA F., *Fisco 2014. Imposte, adempimenti e categorie*, Milano, 2014.
- BARONE A., *Il diritto del rischio. Diritto degli enti locali e delle Regioni*, Milano, 2006.
- BASILAVECCHIA M., *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2017.
- BASILAVECCHIA M. – DEL FEDERICO L. – OSCULATI F., *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2006.
- BECHERI E. – MAGGIORE G., *Rapporto sul turismo italiano*, Milano, 2013.

BENEDUSI L. – SILLANI A., *Le novità del D.Lgs. n. 128/2010 in materia di Via, Vas, Aia. Emissioni in atmosfera*, Santarcangelo di Romagna, 2011.

BERTANINI B., *Tutela della salute, principio di precauzione e mercato del medicinale*, Torino, 2016.

BILANZONE C –BORDIN A– BOVINO C –CINQUINA P – DEMALDE P.L –MARI R –ROMANO F–SCARCELLA A., *Manuale ambiente*, Milano, 2014.

BONARDI G. – PATRIGNANI C., *Energia, fiscalità, incentivi, agevolazioni*, Milano, 2013.

BONANNO M., *Diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2019.

BORIA P., *Diritto Tributario*, Torino, 2016.

BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2015.

BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008.

BOTTINO G., *Codice dell'Ambiente*, Roma, 2008.

BOSCALERI E. –LORENZINI S., *Regione Toscana Fiscalità ambientale in Toscana: alcune proposte di Riforma*.

BUCCISANO A., *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in Riv.Diritto e pratica tributaria, 2016, n.2, parte I.

BUSANI A., *Immobili. Interventi di ristrutturazioni. Componenti IUC: IMU, TASI E TARI. Rivalutazione dei terreni. Reverse charge nel settore edile*, Milano, 2015.

BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011.

CALAMIA A.M. –VIGIAK V., *Manuale breve. Diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2018.

CAPRA G., *Sostenibilità energetica e scienza della sostenibilità*, Roma, 2010.

CARAVITA B. – CASETTI L– MORRONE A., *Diritto dell'Ambiente*, Bologna, 2005.

CASTELLUCCI L., *Lezioni di politica economica ambientale*, Milano, 2017.

CHITI M.P. - GRECO G., *Trattato di Diritto Amministrativo Europeo*, Milano, 2007.

COMMISSIONE EUROPEA, *Il riesame dell'attuazione delle politiche ambientali 2019*, Bruxelles, 2019.

CONTI L., *Lineamenti di diritto dell'ambiente*, Roma, 2017.

CONTI M.E., *Il management ambientale. Teorie, metodi e strumenti in una prospettiva sostenibile*, Roma, 2018.

CORALI E., *Cittadini, tariffe e tributi. Principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Roma, 2009.

CORDINI G. – P FOIS – S MARCHISIO, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Torino, 2008.

CUMO F. –DI MATTEO U. –BURLANDI S., *Applicazione critica del protocollo per la valutazione della sostenibilità energetica e ambientale degli edifici*, Roma, 2012.

D'AGOSTINO P. –SALOMONE R., *La tutela dell'ambiente, profili penali e sanzionatori*, Padova, 2011.

DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza – Libertà di circolazione – Concorrenza – Aiuti di stato*, Milano, 2006.

DI LELLO M. – D'ANGELO G – MOSCHIANO E, *Legislazione ambientale urbanistica in Italia e in Campania*, Napoli, 2005.

DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016.

DORIGO F. – MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013.

DONATI A. – PETRACCHINI F. – GASPARINI C. – TOMASSETTI L.; *Rapporto MobilitAria 2019. Politiche di mobilità e qualità dell'aria nelle 14 città e aree metropolitane 2017-2018*.

FABI D. DELL'ANNA I; AQUILINO E.; CURCIO F., *Il naufragio della Costa Concordia. Sintesi di aspetti di gestione dell'emergenza*, 2012.

FEOLA M., *Ambiente e democrazia. Il ruolo dei cittadini nella governance ambientale*, Torino, 2014.

FICARI V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Roma, 2018.

FICARI V., *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008.

FICARI V. – SCANU G., *“Tourism Taxation” Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013.

FIDH – UFTDU (Membro italiano Unione forense per la tutela dei diritti umani) – Peacelink – HRIC (Human Rights International Corner)., *Il disastro ambientale dell'ILVA di Taranto e la violazione dei Diritti Umani*, 2018.

FOGAGNOLO M., *Gestire la IUC nel 2015. Casi e soluzioni*, Santarcangelo di Romagna, 2015.

FORNERO L. – MAURO A. – NEGRO M. – ZENI A., *Irap e Imposte Indirette*, Milano, 2013.

FOSSATI A., *Economia Pubblica. Elementi per un'analisi economica dell'intervento pubblico*, Milano, 1999.

FRACCHIA F., *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, a cura di L. ANTONINI, Napoli, 2010.

FRANCIONI G. – GESTRI M. – RONZITTI N. – SCOVAZZI T., *Accesso alla giustizia dell'individuo nel Diritto Internazionale e dell'Unione Europea*, Milano, 2008.

GALIMBERTI A., *Road pricing. Politiche di controllo del traffico e dell'inquinamento*, Santarcangelo di Romagna, 2008.

GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, n. 6.

GALLO F. – MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, vol. II, Firenze 1999.

GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna tributaria*, n. 1, 2010.

GARGIULO A., *La mobilità a Roma: Proposte per guardare lontano*, Roma, 2013.

GIARDINA A – SABBATUCCI G. – VIDOTTO V., *Il mosaico e gli specchi. Storia dalla I guerra mondiale all'età contemporanea*, Bari, 2015.

GIOVANNINI A., *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, n.4.

GRASSI S., *Problemi di diritto costituzionale dell'ambiente*, Milano, 2012.

- INZAGHI G.A. – VANETTI F., *Il recupero e la riqualificazione delle aree urbane dismesse. Procedure urbanistiche ed ambientali*, Milano, 2011, p.57.
- ITALIA V., *Ambiente, inquinamento, responsabilità*, Roma, 2009.
- MARLETTO G. –MUSO E., *Trasporti, Ambiente e Territorio.La ricerca di un nuovo equilibrio*, Milano, 2010.
- MARZANATI A. – MATTIONI A., *La fraternità come principio del diritto pubblico*, Roma, 2007.
- MATTEUCCI S. C. – GUARRIELLO F. – PUOTI P., *Diritti Fondamentali e Politiche dell'Unione Europea dopo Lisbona*, Repubblica di San Marino, 2013.
- MONTINI M., *Il protocollo di Kyoto e il clean development mechanism: aspetti giuridici e istituzionali. L'esperienza nei Balcani*, Milano, 2008.
- MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014.
- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.
- MICELI R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, in Rivista trimestrale di Diritto Tributario, n. 1/2016, p. 62.
- MICETICH H. – D'APRANO L., *La Tari. Predisposizione del Piano Finanziario e delle Tariffe*, Santarcangelo di Romagna, 2014.
- Giannini M.S., *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1973.
- NARDUCCI F. – NARDUCCI R., *Guida normativa per l'amministrazione locale, 2015*, Santarcangelo di Romagna, 2015.
- NASELLI F., *Animare un'alternativa mediterranea allo sviluppo. Il turismo per uno sviluppo relazionale integrato*, Milano, 2012.
- NATOLI L.F., *Diritto Tributario*, Milano, 2010.
- NESPOR S. –DE CESARIS A.L., *Codice dell'Ambiente*, Roma, 2009.
- NESPOR S.– DE CESARIS A.L., *Codice dell'ambiente*, Milano, 2011.
- OECD, *Economic instruments for environmental protection*, Paris, 1989.

- OECD (2013), *Rapporti dell'OCSE sulle performance ambientali: Italia 2013*.
- OECD, *Studi economici dell'OCSE: Italia 2019*, OECD Publishing, Paris, 2019.
- PAOLONI L., *Alimenti, danno e responsabilità*, Milano, 2008.
- PIERBON A., *Nuovo manuale di diritto e gestione dell'ambiente. Analisi giuridica, economica, tecnica e organizzativa*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012.
- PIRODDI E. – BRUNORI L. - DI BERARDINO C., *Scenari per l'Europa delle città*, Milano, 2012.
- POLLIFRONI M., *Public sector social responsibility. Strumenti di rendicontazione etico-sociale per l'azienda pubblica*, Milano, 2007.
- PRANDI P., *Il risk management. Teoria e pratica nel rispetto della normativa*, Milano, 2010.
- PREITE F. –GAZZANTI PUGLIESE DI COTRONE A, *Atti notarili. Diritto comunitario e internazionale*, Milano, 2011.
- QUERINI G., *La tutela dell'ambiente nell'Unione Europea: un'analisi critica*, Milano, 2007.
- ROTA R., *Lezioni di diritto dell'ambiente*, Roma, 2012.
- SANTISE M. - ZUNICA F., *Coordinate ermeneutiche di Diritto Penale*, Torino, 2017.
- SCUFFI M. – ALBENZIO G. – MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013.
- SPAZIANI S., *Compendio di Politica Economica. Economia del benessere. Politica monetaria, fiscale, dei redditi. Fallimenti di mercato e politiche macroeconomiche. Contesto internazionale*, Santarcangelo di Romagna, 2012.
- TOMEI R., *L'ordinamento della statistica ufficiale*, Milano, 2006.
- URICCHIO A.F., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Santarcangelo di Romagna, 2013.
- URICCHIO A., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo 'Magna Grecia'*, Bari, 2014.
- VARANI N. –PRIMI A., *Politiche per l'ambiente*, Padova, 2012.

VENTRE T., *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Napoli, 2012.

VENTRE T., *L'imposizione in materia ambientale*, Napoli, 2005.

VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rassegna tributaria*, n. 5, 2003.

VILLANI M. -VILLANI M. -PANSARDI I. - NIGRO L. -NIGRO B., *Dirigenti illegittimi e contenzioso con l'agenzia delle entrate. Ricorsi giurisdizionali per la legittimità della firma del Dirigente. Impugnazioni, mediazione tributaria, ricorsi amministrativi, esdebitazione*, Santarcangelo di Romagna, 2015.

WWF REPORT, *Fermiamo l'inquinamento da plastica. Italia: una guida pratica per uscire dalla crisi della plastica*, 2019.