



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

**RIVISTA DI DIRITTO**  
**TRIBUTARIO INTERNAZIONALE**  
*INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW*

*Fondata da • Founded by*  
GIOVANNI PUOTI

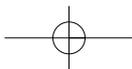
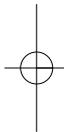
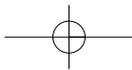
*Diretta da • Editors*  
ANDREA AMATUCCI E GIOVANNI PUOTI

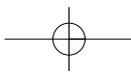
**2-3**  
**2004**  
*maggio-dicembre*

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO





---

**MINISTERO DELL'ISTRUZIONE, DELL'UNIVERSITÀ E DELLA RICERCA**  
**PROGRAMMA DI RICERCA SCIENTIFICA INTERUNIVERSITARIA SUL TEMA**  
**"FISCO E AMBIENTE: L'EVOLUZIONE DEI SISTEMI IMPOSITIVI**  
**TRA POLITICHE DI SOSTEGNO DEL TERRITORIO**  
**E TASSAZIONE DI NUOVE ESPRESSIONI DI RICCHEZZA"**

**DIRETTORE SCIENTIFICO**

Prof. Giovanni PUOTI

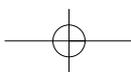
**COORDINATORE**

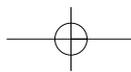
Prof. Pietro SELICATO

**Unità di ricerca impegnate nella realizzazione del programma:**

- **Università degli Studi di Roma "La Sapienza"**  
Facoltà di Scienze Politiche - Dipartimento di Teoria dello Stato
- **Università degli Studi di Bari**  
Facoltà di Giurisprudenza - Dipartimento per lo Studio delle Società Mediterranee  
Sezione di Finanza Pubblica
- **Università degli Studi della Basilicata**  
Facoltà di Agraria - Dipartimento tecnico economico per la gestione del territorio  
agricolo-forestale
- **Università degli Studi di Messina**  
Facoltà di Economia - Dipartimento di Scienze Economiche, Sociali, Finanziarie,  
Ambientali e Territoriali
- **Università degli Studi di Palermo**  
Facoltà di Giurisprudenza - Dipartimento di Studi su Politica, Diritto e Società  
"Gaetano Mosca"

**Ricerca finanziata con il contributo della Fondazione Filippo Caracciolo per gli stu-  
di sui problemi dell'automobilismo**






---

## UNITÀ DI RICERCA DELL'UNIVERSITÀ DI ROMA "LA SAPIENZA"

### **Sottotema:**

Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale

### **Coordinatore scientifico:**

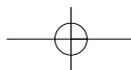
Prof. Giovanni PUOTI

Ordinario di diritto tributario, Università di Roma "La Sapienza"

### **Collaboratori:**

- Dott. Lorenzo AGO  
Cultore del diritto tributario, Università di Roma "La Sapienza"
- Dott. Serenella CRISAFULLI  
Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle politiche fiscali,  
Ufficio relazioni internazionali
- Dott. Giuseppe D'ANDREA  
Assegnista, Cultore del diritto tributario, Università di Roma La Sapienza
- Dott. Antonio DE CICCO  
Agenzia delle dogane
- Prof. Massimiliano DI PACE  
Professore a contratto di diritto e politiche comunitarie, Università di Ferrara
- Dott. Fabio GIGLIONI  
Ricercatore di diritto amministrativo, Università di Roma "La Sapienza"
- Prof. Sergio LARICCIA  
Ordinario di diritto amministrativo, Università di Roma "La Sapienza"
- Avv. Carla LOLLIO  
Cultore del diritto tributario, Università di Roma "La Sapienza"
- Dott. Nicola PENNELLA  
Ricercatore confermato di diritto tributario, Università di Napoli "Federico II"
- Ing. Federica PRINCIPATO  
Ingegnere per l'ambiente e il territorio
- Dott. Chiara PUTZOLU  
Agenzia delle Entrate, Direzione centrale accertamento
- Dott. Francesco Ciro SCOTTO  
Fondazione Filippo Caracciolo per i problemi dell'automobilismo, Roma
- Prof. Pietro SELICATO  
Associato di diritto tributario, Università di Roma "La Sapienza"
- Dott. Renato TARANTELLI  
Cultore del diritto tributario, Università di Roma "La Sapienza"





---

## UNITÀ DI RICERCA DELL'UNIVERSITÀ DI BARI

### **Sottotema:**

Fisco e ambiente: strumenti a sostegno di un governo sostenibile del territorio

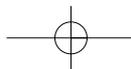
### **Coordinatore scientifico:**

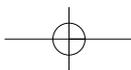
Prof. Caterina COCO

Associato di diritto tributario, Università di Bari

### **Collaboratori:**

- Dott. Grazia D'AGOSTINO  
Cultore del diritto tributario, Università di Bari
- Dott. Pasquale PISTONE  
Ricercatore confermato di diritto tributario, Università di Salerno
- Dott. Gianluca SELICATO  
Dottore di ricerca in diritto tributario, Università di Bari
- Prof. Antonio Felice URICCHIO  
Associato di diritto tributario, Università di Bari
- Dott. Vito Felice URICCHIO  
Dirigente Ricerca, CNR-IRSA





---

## UNITÀ DI RICERCA DELL'UNIVERSITÀ DELLA BASILICATA

### **Sottotema:**

L'adozione di scelte produttive più rispettose dell'ambiente quale elemento di vantaggio competitivo dell'imprenditorialità agricola

### **Coordinatore scientifico:**

Prof. Francesco CONTÒ

Ordinario di Economia e politica agraria ed Economia dello sviluppo locale, Università della Basilicata

### **Collaboratori:**

- Dott. Maria Gabriella NICASTRO

Ricercatore di Estimo Rurale, Università della Basilicata

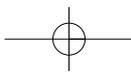
- Dott. Francesco PROTA

Dottorando di Ricerca in Economia e politica agraria, Università di Napoli «Federico II»

- Dott. Canio SABIA

Dottorando di Ricerca in Economia agro alimentare, Università della Basilicata





---

## UNITÀ DI RICERCA DELL'UNIVERSITÀ DI MESSINA

### **Sottotema:**

Imposta ecologica a tutela dell'ambiente e limitazioni delle esternalità

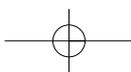
### **Coordinatore scientifico:**

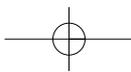
Prof. Luigi FERLAZZO NATOLI

Ordinario di diritto tributario, Università di Messina

### **Collaboratori:**

- Dott. Andrea BUCCISANO  
Ricercatore di diritto tributario, Università di Messina
- Prof. Andrea COLLI VIGNARELLI  
Associato di diritto tributario, Università di Messina
- Dott. Francesco DE DOMENICO  
Ricercatore di diritto tributario, Università di Messina
- Dott. Maria Vittoria SERRANÒ  
Ricercatore di diritto tributario, Università di Messina





---

## UNITÀ DI RICERCA DELL'UNIVERSITÀ DI PALERMO

### **Sottotema:**

Lo strumento tributario come misura finanziaria a tutela dell'ambiente: profili regionali e locali

### **Coordinatore scientifico:**

Prof. Andrea PARLATO

Ordinario di Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario, Università di Palermo

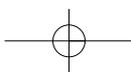
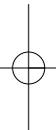
### **Collaboratori:**

- Dott. Filippo Alessandro CIMINO

Dottore di ricerca e Professore a contratto, Università di Palermo

- Dott. Alessandro DAGNINO

Dottore di ricerca e professore a contratto, Università di Palermo

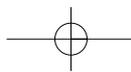


# Indice

- *Giovanni PUOTI*  
Presentazione XIII

## *Sezione I - Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale*

- *Federica PRINCIPATO*  
Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale 13
- *Fabio GIGLIONI*  
Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente 45
- *Francesco Ciro SCOTTO*  
Gli interventi pubblici in materia di mobilità 71
- *Massimiliano DI PACE*  
La valutazione del danno ambientale 83
- *Giuseppe D'ANDREA*  
La nozione di tributo ambientale 105
- *Serenella CRISAFULLI*  
I rapporti tra tassazione ambientale e occupazione (il c.d. "doppio dividendo") 117
- *Lorenzo AGO*  
La tassazione ambientale tra competenze comunitarie 125
- *Nicola PENNELLA*  
La tassazione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti 159
- *Carla LOLLIO*  
L'imposizione sulla proprietà e sull'uso dei mezzi di trasporto 185
- *Renato TARANTELLI*  
L'imposizione sulle fonti di energia 215
- *Chiara PUTZOLU*  
Recupero e riciclaggio dei rifiuti di packaging: il ruolo del Conai nel panorama della gestione ambientale degli imballaggi 241
- *Pietro SELICATO*  
La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali 257



# Indice

## *Sezione II - Lo strumento tributario come misura finanziaria a tutela dell'ambiente: profili regionali e locali*

- *Andrea PARLATO*  
Presentazione 307
- *Alessandro DAGNINO*  
La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in Materia ambientale 309
- *Filippo Alessandro CIMINO*  
La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali 339

## *Sezione III - Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio*

- *Caterina COCO*  
Presentazione 369
- *Grazia D'AGOSTINO*  
Normativa ambientale e competitività delle imprese 377
- *Gianluca SELICATO*  
Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile 399

## *Sezione IV - Imposta ecologica a tutela dell'ambiente e limitazione delle esternalità*

- *Luigi FERLAZZO NATOLI-Andrea BUCCISANO*  
Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali 433





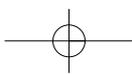
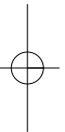
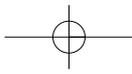
# Indice

---

## *Sezione V - L'adozione di scelte produttive più rispettose dell'ambiente quale elemento di vantaggio competitivo*

- *Francesco CONTÒ*  
Presentazione 451
- *Francesco CONTÒ-Francesco PROTA*  
Politiche ambientali e incentivi per l'innovazione tecnologica 455







## Presentazione

Giovanni Puoti

Il presente fascicolo della Rivista di Diritto Tributario Internazionale raccoglie la maggior parte dei contributi realizzati nell'ambito della ricerca interuniversitaria cofinanziata dal Ministero per l'istruzione, l'università e la ricerca sul tema "Fisco e ambiente: l'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza", realizzata con il contributo della Fondazione Filippo Caracciolo per gli studi sui problemi dell'Automobilismo, alla quale hanno partecipato le Unità operative all'uopo costituite presso le Università degli Studi di Bari, della Basilicata, di Messina, di Palermo e di Roma. Quest'ultima Unità ha esercitato le funzioni di coordinamento.

Le Unità operative intervenute nel programma hanno svolto una serie coordinata di indagini sul livello di diffusione nei sistemi tributari di prelievi fiscali collegati al fattore ambientale e sulla relativa efficienza, compiendo un'analisi di tali prelievi sulla base di criteri di tipo qualitativo, volti a distinguerne le caratteristiche sulla base sia dell'Ente impositore che ne è il titolare sia dei presupposti che ne consentono l'applicazione.

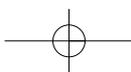
L'apporto delle singole Unità è stato calibrato tenendo conto dell'esperienza e degli orientamenti scientifici di ciascuna di esse. I risultati che ne sono scaturiti assumono grande rilievo nello studio della fiscalità ambientale, in quanto, oltre a porre in evidenza le contraddizioni e le criticità di un comparto del sistema fiscale che attualmente si trova in un momento di notevole evoluzione, esplicitano l'analisi delle opportunità offerte dall'attuale quadro giuridico nazionale e comunitario e dei limiti che lo stesso impone, fornendo spunti di grande interesse per la concreta attuazione, anche in Italia, di una riforma fiscale in senso ambientale.

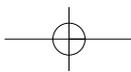
Il lavoro svolto ed i risultati conseguiti da ciascuna Unità di ricerca possono essere riassunti come segue:

### Università di Bari

Questa Unità locale ha analizzato le problematiche derivanti dall'introduzione di tributi ambientali nel sistema fiscale italiano, sia con riferimento alle prime esperienze normative in materia sia con riferimento alle basi costituzionali di tali forme di prelievo.

Nella verifica di efficacia delle politiche fiscali e finanziarie sperimentate per la gestione sostenibile del territorio sono stati evidenziati tanto i limiti che la rigida disciplina sugli aiuti di Stato oppone alla proliferazione di norme di favore coerenti con il fabbisogno nazionale e locale, quanto le conseguenze che i vincoli e le sanzioni (soprattutto a carattere tributario) in materia ambientale generano sulla competitività delle imprese.





Dai lavori svolti – che hanno richiesto di approfondire la teoria generale delle agevolazioni fiscali e dei tributi ambientali – è emerso che, in assenza di coordinamento tra le differenti forme di incentivazione delle prassi umane e dei comportamenti imprenditoriali eco-compatibili, i sussidi risentirebbero di eccessiva settorialità e resterebbero connotati da occasionalità e contingenza. Da ciò l'importanza di proseguire nell'*iter* parlamentare (oggi sospeso) di approvazione della delega al Governo in materia di fiscalità etica e promozione dello sviluppo sostenibile.

Le proposte emerse in punto di ordinamento dei tributi a carattere ambientale consentono dunque di sperimentare strategie fiscali di lotta all'inquinamento, la cui completa prefigurazione, da parte degli attori dello sviluppo locale, presuppone l'accesso ad un sistema informativo più ampio e il definitivo assetto del quadro giuridico di riferimento, oggi interessato da profondi cambiamenti e da interventi di razionalizzazione.

### **Università della Basilicata**

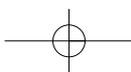
Questa Unità ha valutato la sostenibilità, tecnica ed economica, di prassi agricole più rispettose dell'ambiente e le loro ripercussioni sul benessere della collettività. Ha cercato, inoltre, di analizzare il ruolo delle Autorità pubbliche locali nel ridurre il livello di inquinamento e nel promuovere processi produttivi basati sul risparmio dei fattori della produzione.

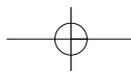
L'attività svolta nel corso del 2003 ha riguardato tre aspetti:

- 1) un'ampia raccolta di dati al fine di ricostruire la struttura produttiva della provincia di Foggia;
- 2) un'analisi delle tecniche tradizionali e innovative (biologiche) adottate in agricoltura, sempre nell'area oggetto di studio;
- 3) la costruzione di un modello teorico tendente a spiegare gli effetti della tassazione ambientale sulle scelte localizzative delle imprese.

Nel corso del 2004 l'Unità di ricerca ha sviluppato altri due aspetti indicati nel programma di ricerca. Il primo concerne l'individuazione degli elementi caratterizzanti il quadro normativo in tema di produzione e riutilizzo del *compost*, nonché dei processi e metodi scientificamente sperimentati in tale ambito al fine di pervenire ad un materiale metastabile ma compatibile con un impiego in agricoltura. Il secondo è relativo sia alla valutazione degli effetti in termini economici della possibilità di promuovere prassi produttive più rispettose dell'ambiente; sia al porre in evidenza il contributo che tali processi possono apportare alla lotta all'inquinamento e alla sistematica distruzione delle risorse naturali, in particolare della risorsa acqua.

Il progresso tecnologico è probabilmente il più importante fattore nel raggiungere gli obiettivi di qualità ambientale. In particolare, quando il danno ambientale causato dall'attività di produzione delle imprese è una diretta conseguenza dell'uso di risorse naturali, possono essere sviluppate tecnologie che riducono l'uso delle risorse, per cui la riduzione del danno ambientale procede di pari passo con un uso più efficiente di alcuni degli *inputs* utilizzati nel processo di produzione, per esempio l'acqua, se consideriamo il settore agricolo.





La politica ambientale può giocare un duplice ruolo nel processo economico che porta alla riduzione del danno ambientale. Da un lato, può spingere le imprese ad adottare tecnologie più pulite già esistenti, ma che non sono utilizzate a causa dei costi di produzione più alti rispetto ad alternative più inquinanti. Dall'altro lato, può stimolare l'attività di R&S, attraverso la quale possono essere sviluppate tecnologie più rispettose dell'ambiente.

Sulla base di queste considerazioni è stato sviluppato un modello teorico per cercare di rispondere a due domande:

- 1) Quali sono gli effetti del tipico strumento di politica ambientale, cioè la tassazione, sulle decisioni delle imprese riguardanti la tecnologia e la R&S?
- 2) Esiste un *set* di strumenti di politica migliore che può indurre un più veloce o più economico miglioramento delle tecnologie di produzione?

Fra i risultati emersi, particolarmente interessante è l'aver dimostrato che l'azione delle Autorità pubbliche può giocare un ruolo importante nel promuovere l'innovazione tecnologica e nel favorire la sua diffusione sia attraverso l'utilizzo di strumenti di politica ambientale (una tassa sul consumo di una risorsa naturale) che di strumenti di politica industriale (un sussidio all'innovazione). Questi risultati suggeriscono anche che la soluzione ottimale è un *mix* di tassazione ambientale e sussidi all'innovazione. Questo significa che l'integrazione fra politica ambientale e politica industriale può essere uno strumento più efficace, nel proteggere l'ambiente, della sola politica ambientale. Da qui emergono alcune importanti indicazioni di politica economica per i Governi: utilizzare in modo coordinato e coerente diversi strumenti al fine di stimolare l'attività di R&S e favorire la diffusione, la più ampia possibile, delle innovazioni. Questo in considerazione del ruolo centrale rivestito dall'innovazione in campo ambientale nel ridurre i problemi di degrado ed eccessivo sfruttamento delle risorse naturali.

### Università di Messina

Il tema assegnato a questa Unità è quello di "Imposta ecologica a tutela dell'ambiente e limitazione delle esternalità".

Alla luce delle ricerche svolte, si conclude che nell'ambito delle politiche di limitazioni delle esternalità un modello di imposizione ecologica, strutturato in modo da garantire l'invarianza della pressione tributaria, consente il raggiungimento di una pluralità di obiettivi.

Da un lato, permette di contribuire al raggiungimento di livelli di produzione più efficienti, poiché mediante la riduzione del divario tra costi sociali e costi privati viene limitata la sovrapproduzione dovuta alle esternalità negative di produzione; dall'altro costituisce un meccanismo di incentivazione delle forme di produzione ecologicamente sostenibile e consente un evidente risparmio in termini di imposte per le imprese più innovative sotto il profilo tecnologico. Il raggiungimento di tale risultato, che non trova riscontro nelle altre politiche di limitazione delle esternalità, può costituire uno stimolo alla introduzione nel nostro ordinamento di una imposta con caratteristiche ambientali.





Nel condurre la ricerca sui metodi per utilizzare appieno lo strumento economico tributario in materia ambientale, rispettando i principi costituzionali interni e comunitari, si sono prese le mosse dalla recente dottrina che nell'art. 53 della Costituzione ravvisa l'enunciazione di due valori di fondo sui quali è costruito il fenomeno normativo tributario: l'interesse fiscale della comunità ad ottenere le risorse finanziarie per far fronte alle spese pubbliche (anche in contrasto con interessi e diritti individuali); e la capacità contributiva quale criterio distributivo del carico fiscale e limite alla produzione normativa con funzione di garanzia e difesa della sfera individuale dalla compressione di posizioni soggettive tutelate del contribuente.

La definizione della fattispecie impositiva di un tributo impone un bilanciamento di interesse fiscale e una capacità contributiva (richiesto, peraltro, non solo con riferimento al diritto tributario sostanziale, ma anche in molteplici aspetti del diritto tributario procedimentale). Il punto è "procedere ad una identificazione dei valori coinvolti dall'esercizio della funzione legislativa tributaria che assumono una posizione reciprocamente configgente".

Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva è definibile solo dopo aver valutato il diverso peso degli interessi coinvolti, essendo arduo definire un criterio di carattere generale che esprima un assetto stabile del rapporto tra valori e principi costituzionali.

La tutela dell'ambiente quale valore costituzionale deve poter essere inquadrata nell'ambito di questo bilanciamento di interessi. Un tributo ambientale deve essere, quindi, valutato affiancando all'interesse fiscale anche l'interesse alla tutela dell'ambiente in senso lato, al fine di consentire la definizione di una fattispecie impositiva in termini anche innovativi rispetto alla forza economica che esprime.

Il bene-ambiente costituisce, allora, valore costituzionale nell'interesse del quale il tributo è imposto, e la sua offesa costituisce un elemento della fattispecie imponibile rappresentativo di forza economica e quindi di capacità contributiva.

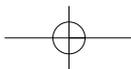
### **Università di Palermo**

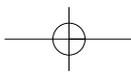
Nell'ottica del principio comunitario di sussidiarietà, la cui trasposizione all'interno del nostro sistema tributario ha avviato un meccanismo di progressiva apertura verso il federalismo, questa Unità ha analizzato gli spazi di cui possono usufruire gli Enti locali per introdurre tributi con caratteristiche ambientali.

A tal fine il lavoro è stato suddiviso in due parti.

I. Nella prima parte si è analizzata la potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale.

In tale ambito della ricerca sono state individuate le diverse forme tipologiche nelle quali si manifesta la "fiscalità ambientale". Successivamente, si sono individuati gli spazi normativi concessi allo Stato, alle Regioni ed agli Enti locali





in materia di fiscalità ambientale, con riferimento specifico a ciascuno degli ambiti tipologici sopra descritti. Al riguardo si sono tenute in considerazione le disposizioni contenute nel Trattato CE e nella Costituzione recentemente riformata (Titolo V).

II. Nella seconda parte si sono analizzate le vigenti forme di tributi ambientali.

### Università di Roma “La Sapienza”

Oltre a fungere da Unità di coordinamento, questa Unità ha curato l'analisi dei profili internazionali dell'imposizione ambientale.

Nella sua indagine sugli aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale l'Unità di ricerca di Roma ha utilizzato un metodo di carattere interdisciplinare avvalendosi dell'apporto di studiosi dotati di specifiche competenze nelle materie tecniche, economiche e giuridico-amministrative oltre che in quella giuridico-tributaria. I risultati che ne sono scaturiti, illustrati più in dettaglio nella relativa presentazione (pubblicata in altra parte di questo stesso volume), hanno un valore considerevole sul piano informativo e sul piano scientifico.

In primo luogo, dall'analisi è emerso che gli effetti prodotti dall'inquinamento umano possono spaziare in ambiti territoriali molto vasti e che, allo scopo di assicurare che il mutamento antropologico in atto in vaste aree del pianeta avvenga nel rispetto di una nuova etica di sviluppo, può essere previsto, in ossequio al principio “chi inquina paga”, l'utilizzo di strumenti economici che permettano di attribuire un prezzo all'uso/abuso dell'ambiente, da applicare con diversi criteri in relazione alle diverse tipologie delle attività inquinanti e dei soggetti che le realizzano.

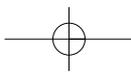
Si è, quindi, rivolta l'indagine sugli interventi pubblici a tutela dell'ambiente, mettendo a fuoco tre aspetti della materia della tutela ambientale:

- 1) le ragioni della necessità di un intervento pubblico a tutela dell'ambiente;
- 2) una valutazione comparativa sui sistemi di tutela;
- 3) gli strumenti predisposti dal nostro ordinamento a tutela dell'ambiente.

Per quanto concerne gli strumenti di tutela si è posto in evidenza come essi sostanzialmente ricalchino due modelli: quello del *command and control* e quello negoziale a responsabilità diffusa. Il secondo modello sta trovando crescente impiego nella tutela dell'ambiente. In particolare, si diffondono meccanismi di incentivazione all'utilizzo di beni e procedure ecocompatibili, nonché iniziative private negoziate con i soggetti pubblici. In questo senso potrebbe assumere un significativo impatto l'applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale recentemente consacrato dalla Corte costituzionale.

Si è ritenuto di dedicare una particolare attenzione al settore della circolazione e della sosta dei veicoli a motore, analizzando il contrasto fra esigenza di mobilità e tutela dell'ambiente e dando conto delle politiche che mirano ad un compromesso tra i contrapposti interessi.





In questo ambito è stata analizzata la natura delle tariffe applicate dagli Enti locali o dai loro concessionari per la sosta dei veicoli sulle aree pubbliche, verificando se questi siano classificabili come tassa o come tariffa ed esprimendo una preferenza per tale ultima ipotesi. Sulle misure di *road pricing* di recente istituzione viene tracciato un quadro di riferimento normativo che delinea i limiti attualmente in vigore in ordine all'introduzione di tali misure.

Si è ritenuto di dover esaminare il tema della valutazione del danno ambientale al fine di evidenziare quale sia, sotto il profilo quantitativo, lo spazio utilizzabile dagli strumenti economici a tutela dell'ambiente e, segnatamente, dai tributi.

In questa parte della ricerca viene presentata una metodologia alternativa per la quantificazione economica del danno ambientale, ottenuta attraverso la sintesi e lo sviluppo della scarsa letteratura esistente sull'argomento. L'analisi si conclude con l'esame della contabilità ambientale, il sistema per organizzare, gestire e fornire dati e informazioni sull'ambiente mediante indicatori fisici e monetari utili ai fini nei processi decisionali relativi alle attività economiche ed alle decisioni di politica ambientale, anche fiscale.

Allo scopo di verificare le possibilità di intervento del legislatore nazionale nella materia della fiscalità ambientale si è ritenuto di dover analizzare sotto vari profili l'approccio dato dalle istituzioni internazionali cui aderisce l'Italia (UE ed OCSE) alle politiche in materia di tassazione ambientale. In questo contesto, è stato affrontato il tema dei rapporti tra la tassazione ambientale ed il quadro giuridico comunitario, sottolineandone la notevole complessità ed analizzando le norme del Trattato UE che costituiscono un limite all'istituzione di simili tributi da parte dei singoli Stati membri.

Dopo aver verificato i criteri generali fissati dalla normativa e dalla prassi internazionale, la ricerca effettua una ricognizione delle più importanti aree dell'intervento fiscale ambientale in Europa.

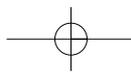
Sono stati esaminati e posti a raffronto i diversi tributi, attualmente vigenti in alcuni Paesi dell'Unione europea, relativi ai mezzi di trasporto su gomma e, in particolare, all'automobile.

Una particolare attenzione è stata dedicata a quei sistemi fiscali che sono stati protagonisti di recenti riforme, in chiave ambientale, della disciplina della tassa sul possesso.

In questa parte della ricerca è stata analizzata anche la disciplina delle accise sui carburanti e lubrificanti vigenti nei sistemi fiscali degli stessi paesi dell'Unione europea considerati ai fini della disamina dell'imposizione sulla proprietà e sull'uso dei mezzi di trasporto.

A conclusione dell'analisi comparata, si evidenzia che, attraverso la previsione di aliquote differenziate o di esenzioni dal prelievo, i sistemi fiscali esaminati perseguono indubbiamente finalità ambientali.





Anche in questa parte dell'elaborato, una particolare attenzione è stata attribuita alla posizione dell'Unione europea in materia di imposta di fabbricazione sui carburanti e lubrificanti ed alle diverse direttive emanate in materia.

L'analisi comparata ha interessato anche la materia dei tributi ambientali sull'energia e sulle fonti energetiche.

Una specifica attenzione è stata dedicata, inoltre, ai sistemi di gestione dei rifiuti di imballaggio nei Paesi membri, evidenziando il substrato comune che lega le diverse legislazioni nazionali in materia ed i meccanismi di finanziamento di recupero e riciclaggio.

È stato constatato un preponderante utilizzo del meccanismo del contributo ambientale pur se riscosso secondo diverse modalità e con la partecipazione più o meno attiva delle Amministrazioni Pubbliche.

La diffusione dei contributi ambientali in ambito UE deve far riflettere poiché è possibile che l'utilizzo di tali strumenti consenta rispetto all'istituzione di imposte ambientali una maggiore flessibilità nel riparto dei costi di gestione.

Pertanto, si rileva l'assenza di strumenti tributari specifici che colpiscano l'imballaggio come emissione inquinante, ovvero che promuovano incentivi per il riciclaggio dei materiali utilizzati.

In tal senso, tuttavia, anche nel settore degli imballaggi l'istituzione di imposte ambientali che traggano la legittimazione comunitaria dal noto principio "chi inquina paga" non sembra priva di senso poiché si è detto in precedenza dei limiti coercitivi dei soggetti delegati alla riscossione dei contributi. Il tributo così immaginato dovrebbe rispondere, al contrario dei prelievi sopra esposti, al dettato dell'articolo 53 della Costituzione e quindi fondarsi su un fatto suscettibile di valutazione economica che esprima la capacità contributiva del soggetto passivo.

In questa ottica, il fatto che nel settore degli imballaggi i soggetti obbligati a concorrere alle spese di risanamento ambientale (produttori e utilizzatori) esercitino attività economiche in cui necessariamente si pone l'utilizzo di materiali di imballaggio potrebbe essere di ausilio per l'individuazione di fatti-indice di capacità contributiva.

L'analisi condotta sull'imposizione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti questo punto conclude osservando che la necessità di eliminare il rischio di violazione dei principi fondamentali dell'Unione europea ad opera di interventi unilaterali degli Stati-membri in tema di tassazione sul trasporto intracomunitario di rifiuti solidi induce a sollecitare un intervento normativo dell'Unione europea anche su questa forma di imposizione.

Infatti, da un lato, la disciplina comunitaria in vigore non risulta sufficientemente puntuale e cogente in ordine ai controlli sulle attività di trasporto transfrontaliero dei rifiuti; dall'altro, l'aver tralasciato di delineare il sistema di finanziamento pubblico ha comportato che il sostenimento delle spese necessarie per la gestione dei rifiuti illeciti avvenisse mediante ricorso ai fondi nazionali alimentati dalla fiscalità generale.





La soluzione testé delineata, sostanzialmente confermata dalla Corte di giustizia non è parsa coerente in riferimento a quegli ordinamenti, quale quello italiano, che prevedono specifiche forme di tassazione per la gestione dei rifiuti. Infatti, l'accennata discrasia tra il finanziamento del costo "ordinario" di gestione dei rifiuti attuato con imposizione a carico dei soli produttori ed il sostenimento da parte dell'intera collettività nazionale dei costi per il trasporto transfrontaliero di alcune di queste sostanze suggerisce di unificare il criterio di acquisizione delle risorse sotto il profilo dei soggetti attivi e passivi della relativa tassazione.

La parte dedicata all'analisi dei nuovi indici di ricchezza in materia di tassazione ambientali rappresenta la sintesi dell'intero lavoro di ricerca svolto dall'Università di Roma.

Partendo dalla definizione di tributo ambientale accolta dalla Commissione europea, che istituisce una relazione tra le attività di trasformazione ambientale ed il tributo senza alcuna indicazione in ordine alla destinazione del gettito o ai relativi effetti economici, viene giustificata la collocazione dell'elemento ambientale all'interno della fattispecie tributaria, con la conseguente possibilità di assumere tali condotte a fatti-indice di una autonoma capacità contributiva.

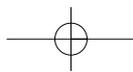
E ciò non solo nell'ottica ristretta del prelievo indiretto (nella quale fino ad oggi il fenomeno è stato collocato) ma anche nella più vasta prospettiva della tassazione di nuovi indici di ricchezza che, anche in sintonia con i più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, superi i tradizionali metodi di ricostruzione della potenzialità economica complessiva del contribuente e porti a delineare i contorni di un tributo ambientale generale da porre come alternativa o, quanto meno, come sostanziale integrazione del tradizionale sistema dell'imposizione diretta, del quale da più parti e da tempo viene ravvisata l'obsolescenza.

Secondo questa nuova concezione l'ambiente non dovrebbe assurgere a mero valore extrafiscale (coperto da protezione costituzionale), ma, con un evidente capovolgimento di prospettiva, dovrebbe poter costituire esso stesso un autonomo fatto-indice di capacità contributiva, che in quanto economicamente valutabile potrebbe (anzi, dovrebbe) essere assunto dal legislatore quale giustificazione, parametro e limite di nuovi tributi.

Un particolare rilievo nella legittimazione del nuovo criterio di riparto dei carichi pubblici viene dato al principio comunitario "chi inquina paga" valutandone l'incidenza sulla nozione di capacità contributiva accolta in numerosi ordinamenti nazionali e, in particolare, nell'ordinamento italiano.

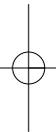
In questa ottica, la convergenza di diversi elementi (crisi dell'imposizione personale e progressiva, evoluzione della struttura della ricchezza, affermazione di nuovi valori economici, mutamenti nelle relazioni sociali) ha portato ad ipotizzare un prelievo che assuma a proprio presupposto un fatto ecologicamente rilevante, anche quando manchi un collegamento diretto tra l'obbligo di versare il tributo e la prestazione di un pubblico servizio a tutela del patrimonio ambientale comune compromesso dall'azione del privato.





## SEZIONE I

# *Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale*





## Presentazione

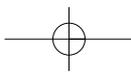
Giovanni Puoti

Nella sua indagine sugli aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale l'Unità di ricerca di Roma ha utilizzato un metodo di carattere interdisciplinare avvalendosi dell'apporto di studiosi dotati di specifiche competenze nelle materie tecniche, economiche e giuridico-amministrative oltre che in quella giuridico-tributaria. I risultati che ne sono scaturiti sono raccolti in un'articolata serie di contributi che, pur avendo una completa autonomia, fanno parte di un disegno organico ed unitario definito nel corso della ricerca, che si è mosso secondo le seguenti direttrici fondamentali:

- a) accertamento del carattere tendenzialmente globale dei fenomeni inquinanti e conseguente necessità di definire politiche di intervento non limitate ad un solo Stato;
- b) analisi delle diverse forme nelle quali si manifestano gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente e, tra questi, di quelli, di crescente impiego, caratterizzati da schemi di tipo economico e negoziale;
- c) individuazione del valore economico del bene-ambiente ed analisi delle possibili metodologie di quantificazione;
- d) analisi del peso attribuito dalle organizzazioni internazionali alla fiscalità ambientale e dei problemi di compatibilità che l'introduzione di siffatti prelievi genera rispetto al quadro giuridico comunitario;
- e) esame comparato dei principali tributi ambientali oggi in vigore in alcuni Stati membri dell'Unione europea;
- f) analisi dei rapporti tra i parametri costituzionali nazionali in materia di giustificazione del prelievo e di individuazione dei criteri di riparto dei carichi pubblici, con particolare riferimento al principio italiano della capacità contributiva, ed il principio comunitario "chi inquina paga";
- g) verifica di una possibile lettura congiunta dei due principi e di una integrazione del suddetto principio comunitario come necessaria integrazione dei principi nazionali;
- h) analisi delle possibilità di ampliamento dell'area dell'imposizione offerte dalla predetta lettura congiunta.

### **Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale**

In questo primo contributo, elaborato da Federica Principato, si indaga sull'inquinamento come introduzione, a seguito di un'attività umana, di sostanze, vibrazioni, calore o rumore nell'aria, nell'acqua o nel suolo, che potrebbero nuocere alla salute umana o alla qualità dell'ambiente, causare il deterioramento di beni materiali, oppure danni o perturbazioni a valori ricreativi dell'ambiente o ad altri suoi legittimi usi.



Vengono esaminati i comparti ambientali tradizionali (acqua, aria e suolo), storicamente trattati in maniera distinta in quanto per tipologia di inquinanti, procedure di campionamento e metodiche di analisi, differiscono l'uno dall'altro. La distinzione in comparti ambientali ha un'utilità in relazione alle questioni di carattere normativo, in quanto spesso i limiti di legge vengono fissati in relazione all'ottenimento di determinati *standard* di qualità. Non è stato trascurato l'esame dell'inquinamento elettromagnetico ed acustico, di recente all'attenzione.

Dall'analisi è emerso che gli effetti prodotti dall'inquinamento umano possono spaziare in ambiti territoriali molto vasti, richiedendo azioni di contrasto. Allo scopo di assicurare che il mutamento antropologico in atto in vaste aree del pianeta avvenga nel rispetto di una nuova etica di sviluppo, può essere previsto, in ossequio al principio "chi inquina paga", l'utilizzo di strumenti economici che permettano di attribuire un prezzo all'uso/abuso dell'ambiente, da applicare con diversi criteri in relazione alle diverse tipologie delle attività inquinanti e dei soggetti che le realizzano.

### **Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente**

Il saggio, elaborato da Fabio Giglioni, si propone di mettere a fuoco tre aspetti della materia della tutela ambientale: le ragioni della necessità di un intervento pubblico a tutela dell'ambiente; una valutazione comparativa sui sistemi di tutela; gli strumenti predisposti dal nostro ordinamento a tutela dell'ambiente.

Per quanto concerne gli strumenti di tutela si è posto in evidenza come essi sostanzialmente ricalchino due modelli: quello del *command and control* e quello negoziale a responsabilità diffusa. Il primo è quello tradizionale che si fonda sul rapporto di autorità tra Amministrazione Pubblica e privati. Anche in ciò sembrerebbe potersi rintracciare l'originalità della tutela ambientale: mentre nel diritto amministrativo si assiste a una trasformazione dei rapporti incentrati su una maggiore parità, nel diritto dell'ambiente la specialità dell'Amministrazione appare ancora evidente. L'altro modello sta trovando un crescente impiego nelle forme di tutela dell'ambiente. In particolare, si diffondono meccanismi di incentivazione all'utilizzo di beni e procedure ecocompatibili, nonché iniziative private negoziate con i soggetti pubblici. In questo senso potrebbe assumere un significativo impatto l'applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale recentemente consacrato dalla Corte costituzionale.

### **Gli interventi pubblici in materia di mobilità**

Si è ritenuto di dedicare una particolare attenzione al settore della circolazione e della sosta dei veicoli a motore, considerati tra i maggiori generatori di inquinamento.

In questo ambito Francesco Scotto analizza il contrasto fra esigenza di mobilità e tutela dell'ambiente dando conto delle politiche che mirano ad un compromesso tra i contrapposti interessi. In particolare, viene effettuata una panoramica delle diverse specie di provvedimenti che stabiliscono limitazioni alla circolazione dei veicoli, formulando un giudizio complessivo degli stessi; viene inoltre evidenziato il carattere coercitivo di tali misure in contrapposizione a quello consensuale previsto per gli interventi promossi nell'ambito delle azioni di *mobility management*. Con particolare riferimento alla sosta regolamentata, si discute se il pagamento dovuto per la sosta sia classificabile come *tassa* o come *tariffa*, esprimendo una preferenza per tale ultima ipotesi. Sulle misure di *road*



Giovanni Puoti: **Presentazione**

*pricing*, viene tracciato un quadro di riferimento normativo che delinea in maniera precisa i limiti attualmente in vigore in ordine all'introduzione di tali misure. Una particolare attenzione è, inoltre, dedicata alle principali esperienze italiane e straniere di *road pricing* e, in questo ambito, al caso del Regno Unito ed alla recente introduzione nella città di Londra di una "congestion charge".

### **La valutazione del danno ambientale**

Si è ritenuto di dover esaminare il tema della valutazione del danno ambientale al fine di evidenziare quale sia, sotto il profilo quantitativo, lo spazio utilizzabile dagli strumenti economici a tutela dell'ambiente e, segnatamente, dai tributi.

Dall'analisi condotta da Massimiliano Di Pace, è emerso che la valutazione del danno ambientale costituisce una disciplina che non ha ancora raggiunto uno stato di sufficiente maturità.

La stessa definizione di danno ambientale non è pacifica: per alcuni è rappresentato dal costo incrementale che la popolazione di un Paese sostiene in conseguenza dell'inquinamento, per altri è una modifica negativa misurabile di una risorsa naturale, o un deterioramento misurabile di un servizio legato a delle risorse naturali, e per altri ancora è il costo di ripristino.

In questa parte della ricerca viene presentata una metodologia alternativa per la quantificazione economica del danno ambientale, ottenuta attraverso la sintesi e lo sviluppo della scarsa letteratura esistente sull'argomento.

L'analisi si conclude con l'esame della contabilità ambientale, il sistema per organizzare, gestire e fornire dati e informazioni sull'ambiente mediante indicatori fisici e monetari, secondo la definizione dell'Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa.

I dati e le informazioni sull'ambiente comprendono, oltre alle interazioni tra economia e ambiente, anche le misure di prevenzione, di protezione ambientale, di ripristino dell'ambiente inquinato.

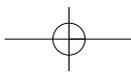
In questa parte della ricerca si è visto che vi sono diverse modalità di quantificazione del danno ambientale in termini economici e ciascuna di esse soddisfa diverse esigenze.

Tutte queste modalità sono utili nei processi decisionali relativi alle attività economiche ed alle decisioni di politica ambientale, anche fiscale.

### **Il ruolo della tassazione ambientale nelle politiche degli organismi internazionali**

Allo scopo di verificare le possibilità di intervento del legislatore nazionale nella materia della fiscalità ambientale si è ritenuto di dover analizzare sotto vari profili l'apporto dato dalle istituzioni internazionali cui aderisce l'Italia (UE ed OCSE) alle politiche in materia di tassazione ambientale.

In questo ambito, è stata esaminata innanzitutto (da parte di Giuseppe D'Andrea) la definizione di tributo ambientale che scaturisce dai documenti ufficiali prodotti in sede internazionale, dai quali risulta che, sulla base di elementi strettamente economici, il tributo ambientale viene normalmente a configurarsi come "tributo di scopo". Tuttavia se si considera la possibilità di estendere la tassazione ambientale a grandezze fisiche determinabili, il ruolo e la portata del tributo ambientale possono subire una interessante evoluzione.



In questo senso, gli studi condotti dall'Unione europea (culminati con il Libro Bianco di Delors), stabiliscono un principio di tassazione rapportato a grandezze fisiche che abbiano comprovati effetti negativi sull'ambiente e che rivelino un rapporto di causa-effetto che si realizza tra la loro persistenza e il deterioramento ambientale.

L'affermazione di questo principio costituisce un momento di evoluzione significativo dei sistemi di tassazione ambientale verso vere e proprie misure di intervento fiscale nel senso che se si supera la posizione di tutela dell'ambiente come finalità extrafiscale da perseguire mediante i tributi di scopo su può affermare un nuovo principio di tassazione da adottare negli Stati membri in cui il deterioramento dell'ambiente e/o il suo utilizzo (e non solo la sua tutela) realizzano un autonomo presupposto impositivo.

L'analisi degli studi pubblicati in sede OCSE e UE ha anche evidenziato (Crisafulli) come grande valore venga attribuito da questi organismi al tributo ambientale, ritenendolo idoneo a produrre effetti positivi sull'occupazione attraverso il fenomeno del c.d. "doppio dividendo" e, così, a generare sviluppo sostenibile.

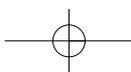
Sotto altro profilo, è stato poi affrontato (da Lorenzo Ago) il tema dei rapporti tra la tassazione ambientale ed il quadro giuridico comunitario, sottolineandone la complessità.

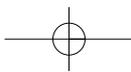
Ciò dipende, come si può immaginare, dalla assenza di una precisa definizione di tali competenze da parte del Trattato CE, il quale, da questo punto di vista, risulta assai carente. A tale mancanza non sopperisce, adeguatamente, il principio comunitario della sussidiarietà, che regola i rapporti tra Stati e Istituzioni europee nelle materie di competenza concorrente, avente una portata alquanto generica, tale da suscitare dubbi interpretativi e lasciare spazio all'adozione di soluzioni molto diverse. A complicare il problema vi è un'ulteriore questione concernente il processo di armonizzazione fiscale, o meglio, gli effetti che da tale processo conseguono.

L'armonizzazione, che rappresenta, almeno in campo fiscale, lo strumento normativo per eccellenza della Comunità europea, è stata concepita, sin dalle origini, come un processo meramente strumentale al buon funzionamento del mercato interno. A ben vedere, quindi, quando si parla di politica fiscale europea, si intende l'esercizio di un potere molto diverso da quello di cui godono gli Stati nazionali e che comunemente definiamo potestà tributaria. Sotto quest'ultima accezione, la materia fiscale non è un ambito di competenza concorrente, bensì una prerogativa esclusiva degli Stati.

Tuttavia, l'armonizzazione, oltre all'effetto più immediato e manifesto di uniformare le norme fiscali, genera un'altra rilevante conseguenza, ossia determina un progressivo trasferimento di responsabilità in politica economica dagli Stati alla Comunità. A ben vedere questa progressiva delega di poteri dagli Stati alla Comunità non trova alcun riconoscimento costituzionale, è per l'appunto, un trasferimento, di fatto, di competenze.

Questa tendenza, si può comprendere, cova in sé un forte elemento di disfunzione, poiché, da un lato, gli Stati necessitano ancora di un ampio margine di autonomia legislativa, dall'altro, si affiderebbero crescenti responsabilità ad un'istituzione paralizzata, a livello normativo, a causa del diritto di veto di cui godono gli Stati membri, aumentati, peraltro, a venticinque.





In sostanza dell'attuale quadro giuridico del Trattato CE, si può, pertanto, ritenere che il processo di armonizzazione fiscale incontrerà, anche in futuro, dei limiti oggettivi e delle riserve politiche molto forti.

Questa prospettiva, per contro, non è priva di conseguenze negative, posto che, almeno in alcuni specifici settori, quali la tassazione ambientale, sarebbe opportuno una maggiore armonizzazione. Se è pur vero che oggi si è propensi a ritenere che un certo grado di concorrenza fiscale sia salutare per gli Stati e per il mercato europeo, tuttavia, in un ambito, come la fiscalità ambientale, una regolamentazione comunitaria appare preferibile rispetto ad isolate azioni adottabili a livello nazionale. Non si deve, infatti, dimenticare la specificità dei tributi ecologici la cui funzione fuoriesce dalla logica economica del tradizionale impiego dei tributi, essendo finalizzati a contrastare un fenomeno del tutto particolare, come l'inquinamento, avente, per di più, rilevanza internazionale.

I fautori della libertà fiscale nazionale, nell'osteggiare l'armonizzazione, partono dal presupposto che la competizione tra gli Stati possa favorire un impiego più efficiente di risorse pubbliche e una riduzione del carico fiscale sui soggetti economici, benefica per la crescita in un'economia di mercato. È evidente che questa filosofia, comprensibile in un'ottica meramente economica, mal si concilia con la specifica finalità della tassazione ambientale, il cui impiego non dovrebbe essere ridotto, ma, al contrario, incrementato a livello nazionale e coordinato a livello comunitario, se non addirittura a livello internazionale.

### **L'imposizione ambientale in Europa**

Dopo aver verificato i criteri generali fissati dalla normativa e dalla prassi internazionale, la ricerca effettua una ricognizione delle più importanti aree dell'intervento fiscale ambientale in Europa:

#### *a) L'imposizione sulla proprietà e sull'uso dei mezzi di trasporto e dei carburanti*

In un apposito contributo (a firma di Carla Lollo) sono stati esaminati e posti a raffronto i diversi tributi, attualmente vigenti in alcuni Paesi dell'Unione europea, relativi ai mezzi di trasporto su gomma ed, in particolare, all'automobile.

Per quanto riguarda i mezzi di trasporto, l'analisi è stata condotta esaminando, sinteticamente, i tributi relativi alle diverse fasi del ciclo economico dell'automobile (immatricolazione, possesso, uso). Dalla predetta analisi comparativa sono emersi alcuni tratti comuni ai diversi sistemi fiscali esaminati riscontrando la previsione, in ciascuno dei sistemi fiscali esaminati, di tributi nelle stesse fasi del ciclo economico dell'automobile e dei mezzi di trasporto in generale. I tributi appaiono, poi, analogamente strutturati, quanto ai presupposti impositivi ed alla soggettività passiva. Altra caratteristica comune ai sistemi fiscali analizzati è data dal perseguimento di finalità ambientali attraverso la tassazione del possesso e dell'uso del mezzo di trasporto.

Una particolare attenzione è stata dedicata a quei sistemi fiscali che sono stati protagonisti di recenti riforme, in chiave ambientale, della disciplina della tassa sul possesso. Finalità che viene perseguita sia attraverso l'introduzione di nuovi criteri di determinazione della base imponibile, modulati sulla diversa capacità di inquinamento del mezzo di trasporto sia attraverso la previsione di particolari agevolazioni per mezzi di trasporto poco "inquinanti".





Si tratta infatti di tributi che nei diversi sistemi fiscali esaminati sono stati principalmente introdotti per assolvere diversi scopi, quali ad es. la remunerazione del costo di manutenzione delle strade pubbliche e, per questa ragione, riconducibili, preferibilmente ad un assetto “commutativo” piuttosto che “acausale”.

Una particolare attenzione è stata accordata alla posizione dell’Unione europea in materia di tassazione dell’automobile ed, in particolare, alla sottolineata necessità di riformare ed armonizzare i diversi sistemi di prelievo nei Paesi dell’Unione europea, al fine di evitare duplicazioni di imposta e di eliminare barriere che, ostacolando la libera circolazione di beni e servizi all’interno dell’Unione europea, rallentano la formazione del mercato unico comune.

In questa parte della ricerca è stata analizzata anche la disciplina delle accise sui carburanti e lubrificanti vigenti nei sistemi fiscali degli stessi Paesi dell’Unione europea considerati ai fini della disamina dell’imposizione sulla proprietà e sull’uso dei mezzi di trasporto.

In tutti questi paesi è presente un’accisa sui prodotti lubrificanti e sui carburanti, la quale rappresenta una fra le maggiori fonti di gettito dei diversi sistemi fiscali.

In generale, poi, i sistemi fiscali considerati prevedono differenti aliquote, a seconda del diverso tipo di carburante, favorendo così in alcuni paesi un fenomeno definito di “dieselizzazione”.

Se omogeneo è il quadro generale delle accise, alquanto disomogenee sono invece le aliquote dell’imposta sul valore aggiunto, vigenti nei sistemi fiscali esaminati e relative alle cessioni di prodotti lubrificanti e di carburanti.

In questo settore, inoltre, il sistema fiscale francese prevede uno specifico tributo (la *taxe sur les activités polluantes*) relativo, tra l’altro, alla produzione di oli esausti.

A conclusione dell’analisi, si evidenzia che, attraverso le accise, con la previsione di aliquote differenziate o di esenzioni dal prelievo, i sistemi fiscali esaminati perseguono indubbiamente finalità ambientali.

Si tratta tuttavia di tributi che, come del resto la tassa sul possesso del mezzo di trasporto, che non nascono come ambientali o con “funzioni ambientali”, in quanto, originariamente, perseguivano differenti finalità.

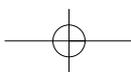
Anche in questa parte dell’elaborato, una particolare attenzione è stata attribuita alla posizione dell’Unione europea in materia di imposta di fabbricazione sui carburanti e lubrificanti ed alle diverse direttive emanate in materia.

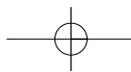
#### *b) L'imposizione sull'energia e sulle fonti di energia*

In questa parte della ricerca (sviluppata da Renato Tarantelli) si è inteso esporre i problemi, porre domande e ricostruire le questioni meno chiare piuttosto che dare risposte nella materia dei tributi ambientali sull’energia e sulle fonti energetiche.

In uno scenario di riforma in senso ecologico del sistema fiscale italiano ed europeo le uniche situazioni certe che emergono sembrano essere le seguenti:

- Il tributo ambientale si applica alle fattispecie correlate alle risorse primarie prelevate dall’ambiente ed è funzionale ad obiettivi di riduzione quantitativa dell’inquinamento; questa tassazione si riferisce al potenziale di disturbo dei cicli naturali da parte del sistema economico. La sua base imponibile coincide con l’utilizzo di risorse.





- Soggetti passivi dell'imposta sono le imprese che direttamente prelevano materia dall'ambiente o modificano irreversibilmente porzioni di territorio; ma gli effetti si trasmettono all'intero sistema economico seguendo le linee dei processi produttivi e degli scambi fino ai beni e ai servizi finali.
- Lo sviluppo della tassazione a fini di salvaguardia ambientale richiede il superamento di due difficoltà: la prima è data dal fatto che la tassazione del consumo di risorse naturali comporta una perdita di competitività. La seconda sta nell'impossibilità di effettiva applicazione alla fonte per una parte importante delle produzioni e dei consumi interni. È difficile, infatti, applicare l'imposta direttamente agli utilizzi di risorse che stanno a monte dei beni e dei servizi intermedi e finali che vengono importati.

c) *L'imposizione e le altre disposizioni in materia di recupero e riciclaggio dei rifiuti di packaging*

Nell'indagine del quadro giuridico comunitario degli strumenti economici a tutela dell'ambiente, è stato valutato il rilievo delle attività di recupero e smaltimento degli imballaggi.

In questo contributo, realizzato da Chiara Putzolu, dopo aver effettuato una ricognizione dei sistemi di gestione dei rifiuti di imballaggio nei Paesi membri, viene evidenziato il substrato comune che lega le diverse legislazioni nazionali in materia ed i meccanismi di finanziamento di recupero e riciclaggio. Si assiste certamente ad un preponderante utilizzo del meccanismo del contributo ambientale pur se riscosso secondo diverse modalità e con la partecipazione più o meno attiva delle Amministrazioni Pubbliche.

I contributi obbligatori hanno natura extra-tributaria e possono essere ricondotti alla categoria dei prezzi pubblici imposti, rispondendo ad una finalità di finanziamento diretto dei servizi di prevenzione del danno ambientale. In quanto prestazioni patrimoniali imposte con funzione corrispettiva del servizio erogato dall'Ente autorizzato, soggiacciono in Italia ai limiti della riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, ma sono estranei a verifiche sotto il profilo della capacità contributiva.

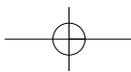
Le scelte operate a livello comunitario dai singoli Paesi per quel che concerne lo specifico ambito degli imballaggi, certamente supportate da quel principio di responsabilità condivisa che permea la normativa in materia, sono volte all'utilizzo di strumenti economici assimilabili a tariffe funzionali al reperimento di risorse finanziarie destinate alla tutela ambientale.

La diffusione dei contributi ambientali in ambito UE deve far riflettere poiché è possibile che l'utilizzo di tali strumenti consenta rispetto all'istituzione di imposte ambientali una maggiore flessibilità nel riparto dei costi di gestione.

Pertanto, si rileva l'assenza di strumenti tributari specifici che colpiscano l'imballaggio come emissione inquinante, ovvero che promuovano incentivi per il riciclaggio dei materiali utilizzati.

In tal senso, tuttavia, anche nel settore degli imballaggi l'istituzione di imposte ambientali che traggano la legittimazione comunitaria dal noto principio "chi inquina paga" non sembra priva di senso poiché si è detto in precedenza dei limiti coercitivi dei soggetti delegati alla riscossione dei contributi. Il tributo così immaginato dovrebbe ri-





spondere, al contrario dei prelievi sopra esposti, al dettato dell'articolo 53 della Costituzione e quindi fondarsi su un fatto suscettibile di valutazione economica che esprima la capacità contributiva del soggetto passivo.

In questa ottica, il fatto che nel settore degli imballaggi i soggetti obbligati a concorrere alle spese di risanamento ambientale (produttori e utilizzatori) esercitino attività economiche in cui necessariamente si pone l'utilizzo di materiali di imballaggio potrebbe essere di ausilio per l'individuazione di fatti-indice di capacità contributiva.

*c) L'imposizione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti*

La materia è disciplinata da apposite direttive comunitarie.

L'analisi condotta su questo punto da Nicola Pennella conclude osservando che la necessità di eliminare il rischio di violazione dei principi fondamentali dell'Unione europea ad opera di interventi unilaterali degli Stati-membri in tema di tassazione sul trasporto intracomunitario di rifiuti solidi induce a sollecitare un intervento normativo dell'Unione europea anche su questa forma di imposizione.

Infatti, da un lato, la disciplina comunitaria in vigore non risulta sufficientemente puntuale e cogente in ordine ai controlli sulle attività di trasporto transfrontaliero dei rifiuti; dall'altro, l'aver tralasciato di delineare il sistema di finanziamento pubblico ha comportato che il sostenimento delle spese necessarie per la gestione dei rifiuti illeciti avvenisse mediante ricorso ai fondi nazionali alimentati dalla fiscalità generale.

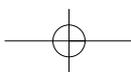
La soluzione testé delineata, sostanzialmente confermata dalla Corte di giustizia non sembra coerente in riferimento a quegli ordinamenti, quale quello italiano, che prevedono specifiche forme di tassazione per la gestione dei rifiuti. Infatti, l'accennata discrasia tra il finanziamento del costo "ordinario" di gestione dei rifiuti attuato con imposizione a carico dei soli produttori ed il sostenimento da parte dell'intera collettività nazionale dei costi per il trasporto transfrontaliero di alcune di queste sostanze suggerisce di unificare il criterio di acquisizione delle risorse sotto il profilo dei soggetti attivi e passivi della relativa tassazione.

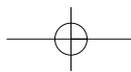
**La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali**

Questa parte della ricerca, sviluppata da Pietro Selicato, rappresenta la sintesi dell'intero lavoro svolto.

Partendo dalla definizione di tributo ambientale accolta dalla Commissione europea, che istituisce una relazione tra le attività di trasformazione ambientale ed il tributo senza alcuna indicazione in ordine alla destinazione del gettito o ai relativi effetti economici, viene giustificata la collocazione dell'elemento ambientale all'interno della fattispecie tributaria, con la conseguente possibilità di assumere tali condotte a fatti-indice di una autonoma capacità contributiva.

E ciò non solo nell'ottica ristretta del prelievo indiretto (nella quale fino ad oggi il fenomeno è stato collocato) ma anche nella più vasta prospettiva della tassazione di nuovi indici di ricchezza che superi i tradizionali metodi di ricostruzione della potenzialità economica complessiva del contribuente e porti a delineare i contorni di un tributo ambientale generale da porre come alternativa o, quanto meno, come sostanziale integrazione del sistema tributario.





Secondo questa nuova concezione l'ambiente non dovrebbe assurgere a valore costituzionale extrafiscale, ma, con un evidente capovolgimento di prospettiva, dovrebbe poter costituire esso stesso un autonomo fatto-indice di capacità contributiva, che, in quanto economicamente valutabile, può (anzi, deve) essere assunto dal legislatore quale limite, parametro e giustificazione del tributo.

Un particolare rilievo nella definizione del nuovo criterio di riparto dei carichi pubblici viene dato al principio comunitario "chi inquina paga" valutandone l'incidenza sulla nozione di capacità contributiva accolta in numerosi ordinamenti nazionali e, in particolare, nell'ordinamento italiano.

In questa ottica, la convergenza di diversi elementi (crisi dell'imposizione personale e progressiva, evoluzione della struttura della ricchezza, affermazione di nuovi valori economici, mutamenti nelle relazioni sociali) ha reso possibile ipotizzare un prelievo che assuma a proprio presupposto un fatto ecologicamente rilevante, anche quando manchi un collegamento diretto tra l'obbligo di versare il tributo e la prestazione di un pubblico servizio a tutela del patrimonio ambientale comune compromesso dall'azione del privato.

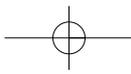
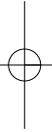
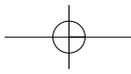
Dall'analisi si desume che per giustificare tributi così congegnati può essere fatto richiamo a tre concomitanti ordini di considerazioni:

a) da un lato, che nella assunzione del fatto economico da porre a presupposto dell'imposizione il legislatore ordinario è libero di seguire le proprie valutazioni, secondo una progressiva evoluzione del principio di capacità contributiva che adegua il processo di individuazione dei presupposti dell'imposizione ai mutamenti del sostrato economico, sociale ed etico-politico;

b) da altro lato, che il principio comunitario "chi inquina paga" può dirsi "costituzionalizzato" nel diritto interno, di talché il suo portato può essere assunto a principio generale dell'ordinamento di ogni singolo Stato membro;

c) infine, che nella definizione della fattispecie imponibile il legislatore, nel ricercare le situazioni economiche meritevoli di considerazione ai fini della valutazione del principio di capacità contributiva, può rivolgere la propria attenzione ai numerosi valori oggetto di tutela in altre norme costituzionali, tra i quali compare, come già chiarito, anche il rispetto del bene-ambiente in tutte le sue manifestazioni.





## *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*

Federica Principato

*SOMMARIO: 1. Definizione di inquinamento - 2. Chi inquina e perché - 3. Gli effetti dell'inquinamento sui vari comparti ambientali - 4. Inquinamento atmosferico - 5. Fonti e tipologie di inquinanti atmosferici - 6. I principali inquinanti dell'aria - 7. Effetti globali e locali - 8. Inquinamento del suolo - 9. Fonti e tipologie - 10. I principali inquinanti del suolo - 11. Inquinamento delle acque - 12. Gradi di inquinamento - 13. Tipologie ed effetti degli inquinanti delle acque - 14. Inquinamento elettromagnetico - 15. Nozioni di elettromagnetismo - 16. Fonti e tipologie di inquinanti elettromagnetici - 17. Effetti dell'inquinamento elettromagnetico - 18. Inquinamento acustico - 19. Nozioni di acustica - 20. Fonti e tipologie di inquinanti acustici - 21. Effetti del rumore sull'uomo - 22. Considerazioni conclusive.*

### *1. Definizione di inquinamento*

Il fenomeno dell'inquinamento scaturisce dall'introduzione diretta o indiretta, a seguito di attività umana, di sostanze, vibrazioni, calore o rumore nell'aria, nell'acqua o nel suolo, che potrebbero nuocere alla salute umana o alla qualità dell'ambiente, causare il deterioramento di beni materiali, oppure danni o perturbazioni a valori ricreativi dell'ambiente o ad altri suoi legittimi usi.

Si può dunque intendere per inquinamento qualsiasi alterazione transitoria o permanente dell'ambiente naturale.

A tale riguardo è bene tuttavia precisare che i concetti di acqua "pura" o aria "pura" o, più in generale, di "risorsa pura", non hanno un significato reale in quanto non esistono in natura in quanto tali. Persino negli ambienti naturali più incontaminati, infatti, le risorse contengono una certa percentuale di impurità, spesso indispensabile per la vita dell'ecosistema stesso.

Nel momento in cui il grado di impurità presente diviene, però, eccessivo, si parla di risorsa contaminata. Ne consegue che il primo passo per stabilire se una risorsa è o meno inquinata consiste nell'individuare quale sia il suo "livello naturale di inquinamento", ossia di fissare un range di valori al di fuori del quale la risorsa è da considerarsi contaminata.

Poiché la percentuale di impurità oltre cui la risorsa è considerata contaminata varia in funzione della risorsa stessa, per determinare tale intervallo occorre innanzitutto conoscere l'utilizzo previsto per detta risorsa. Ad esempio, un'acqua con un certo grado di impurità potrebbe essere utilizzata per scopi agricoli, mentre potrebbe non risultare sufficientemente pura per uso potabile.



Ne consegue che l'espressione "inquinata" si adotta quando in cui una risorsa non è più idonea all'uso per il quale era destinata.

Da quanto sopra si evince dunque che la definizione di inquinamento non è in genere qualitativa, cioè relativa alla presenza di una o più sostanze, bensì quantitativa ed è strettamente correlata all'uso previsto per la risorsa.

## 2. Chi inquina e perché

Generalmente si è portati ad individuare le attività industriali come principali fonti di inquinamento.

Di fatto non è così.

Ognuno di noi rappresenta, infatti, un potenziale "soggetto inquinante" e può, con il suo comportamento, accentuare tale predisposizione. Basti pensare, ad esempio, al traffico automobilistico o anche agli impianti di riscaldamento domestico che rappresentano alcune tra le principali fonti dell'inquinamento atmosferico; o ancora alla notevole quantità di rifiuti solidi urbani prodotta da ciascuno di noi giornalmente.

Ne consegue che accanto a "grandi soggetti inquinanti" palesemente riconosciuti, quali ad esempio le attività industriali, le attività agricole ecc., vi è una serie di cosiddetti "piccoli soggetti inquinanti" che contribuiscono ugualmente, se non in misura addirittura maggiore, al fenomeno dell'inquinamento.

Preso coscienza di ciò, e cioè del fatto di come tutti possano costituire dei soggetti inquinanti, è necessario individuare specificatamente quali siano i meccanismi che portano un soggetto ad inquinare.

La prima azione che un soggetto inquinante attua è l'allontanamento dei materiali che possono arrecare allo stesso un danno immediato nel modo più economico possibile. In altri termini, l'inquinatore sposta i residui derivanti dalle sue attività al di fuori del proprio raggio di azione. Tale trasferimento comporta, tuttavia, inevitabilmente la ricaduta di detti residui nel raggio di azione dei soggetti vicini e, quindi, un danno in termini di qualità ambientale per questi ultimi.

Ne consegue che tali soggetti pagano in termini di qualità ambientale ciò che il primo soggetto ha risparmiato smaltendo in modo scorretto i suoi residui.

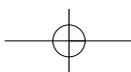
Senza considerare poi che:

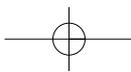
- data l'ormai sempre più elevata densità di urbanizzazione, i raggi di azione dei singoli soggetti inquinanti risultano praticamente sovrapposti tra di loro; ne consegue che lo stesso soggetto inquinante risente delle modalità scorrette con cui smaltisce i rifiuti derivanti dalle proprie attività;
- i soggetti vicini possono a loro volta divenire soggetti inquinanti, smaltendo scorrettamente i propri rifiuti all'interno del raggio di azione del primo.

È evidente quindi come la poca considerazione dell'ambiente circostante rischia di innescare una serie di effetti negativi a cascata che si ritorcono contro lo stesso soggetto inquinante, che perde in qualità ambientale.

Alla luce di ciò, sorge spontaneo chiedersi per quale motivo non si è riusciti, fino ad ora, a porre un giusto freno ai fenomeni di inquinamento?

Presumibilmente la ragione principale è da ricercarsi nel fatto che ancor oggi il bene ambientale non ha un valore di mercato.





L'inquinatore con questo comportamento non fa che trasferire su altri soggetti i propri "costi esterni"<sup>1</sup>; tutta la collettività finisce quindi per pagare la perdita di qualità ambientale nonché i costi per il disinquinamento.

Ne consegue che il primo passo da compiere per limitare il fenomeno di inquinamento consiste nel correggere l'attuale concezione dei prezzi di mercato includendo anche i costi ambientali. Solo assegnando al bene ambientale un proprio valore di mercato sarà infatti possibile la presa di coscienza del problema da parte dei piccoli e dei grandi inquinatori.

### 3. *Gli effetti dell'inquinamento sui vari comparti ambientali*

Come anticipato, una risorsa risulta contaminata nel momento in cui non è più possibile il suo impiego per lo scopo previsto per la risorsa stessa.

Gli effetti dei fenomeni di inquinamento sui vari comparti ambientali sono particolarmente rilevanti in quanto detti comparti non risultano isolati, bensì strettamente interfacciati tra loro. Ne consegue che gli inquinanti presenti, ad esempio, nel suolo non restano confinati in esso, ma rischiano di contaminare le acque superficiali attraverso le piogge e/o il ruscellamento, e/o le acque sotterranee attraverso l'infiltrazione delle acque meteoriche. A loro volta le sostanze inquinanti presenti nelle acque superficiali possono interagire con l'aria e/o col suolo, e così via.

Partendo da tali presupposti si definiscono due tipologie di effetti. Gli *effetti diretti* come conseguenza di un fenomeno inquinante riguardante la risorsa direttamente interessata dallo stesso. Questi si manifestano, dunque, con la preclusione di una risorsa alle funzioni cui era indirizzata. Gli *effetti indiretti* come conseguenza del fenomeno su altre risorse nonché su l'uomo e/o sulle comunità animali e vegetali correlate alla risorsa stessa.

I diversi comparti ambientali (acqua, aria e suolo) sono storicamente trattati in maniera distinta in quanto per tipologia di inquinanti, procedure di campionamento e metodiche di analisi, differiscono in modo rilevante l'uno dall'altro.

È chiaro che questa distinzione è spesso puramente formale, in quanto le naturali interazioni tra comparti ambientali spesso impongono di considerare le trasformazioni da una forma di inquinamento all'altra. Alcuni inquinanti possono essere infatti trasferiti da un comparto a un altro senza subire alterazioni chimiche, mentre altri inquinanti possono reagire per dar luogo a composti di natura diversa e con diverso grado di pericolosità ambientale.

La distinzione in comparti ambientali ha un'utilità in relazione alle questioni di carattere normativo, in quanto spesso i limiti di legge vengono fissati in relazione all'ottenimento di determinati standard di qualità per le acque, per l'aria e per i suoli.

<sup>1</sup> I costi esterni o externalità sono gli effetti, generalmente negativi, di un'attività quando i loro costi non vengono pagati da chi la esercita, ma ricadono sull'ambiente e sulla collettività. La presenza di externalità determina un imperfetto funzionamento delle leggi di mercato; infatti, se i costi esterni sono sopportati da terzi e non vengono incorporati nei prezzi di mercato, questi ultimi non sono in grado di assolvere correttamente alla loro principale funzione, che è quella di regolare l'equilibrio tra domanda e offerta. Noi usiamo troppa energia, consumiamo troppi prodotti, ci spostiamo troppo con la nostra auto proprio perché non ci vengono addebitati i costi esterni di queste attività. Nel settore dei trasporti, le principali categorie di externalità individuate dall'Unione Europea e per le quali è possibile quantificare i costi sono relative a: inquinamento atmosferico, emissioni di gas serra, incidenti, rumore e congestione.





Lo sviluppo normativo di settore ha portato peraltro in questi ultimi anni a considerare forme di inquinamento e relativi parametri che di fatto non possono essere classificati secondo il criterio dei comparti ambientali. Tali forme di inquinamento risultano direttamente correlate a condizioni di benessere dell'uomo nelle sue diverse attività (si pensi per esempio all'inquinamento acustico ed elettromagnetico).

#### 4. Inquinamento atmosferico

La direttiva quadro comunitaria 93/12/CEE riguardante il monitoraggio e la valutazione della qualità dell'aria dà la definizione di inquinante atmosferico<sup>2</sup>, mentre la normativa italiana (D.P.R. n° 203/1988) riporta la definizione di inquinamento atmosferico<sup>3</sup>.

Per inquinamento atmosferico può dunque intendersi l'introduzione nell'atmosfera da parte dell'uomo, direttamente o indirettamente, di sostanze o di energia che abbiano effetti nocivi tali da mettere in pericolo la salute dell'uomo, danneggiare le risorse biologiche e gli ecosistemi, deteriorare i beni materiali e nuocere ai valori ricreativi e ad altri usi legittimi dell'ambiente.

Dalla lettura della definizione europea ed italiana di inquinamento atmosferico si evince che sono due i parametri su cui le norme hanno voluto porre l'accento, e cioè:

(1) *la pericolosità delle sostanze immesse in atmosfera; parametro valutato sulla base delle caratteristiche chimiche, chimico - fisiche e tossicologiche di tali sostanze e, in particolare, sulla capacità che queste ultime hanno di arrecare danno all'uomo e/o, nel caso della normativa italiana, agli ecosistemi;*

(2) *la quantità di sostanza presente in atmosfera; per poter parlare di inquinamento, infatti, detta sostanza deve essere presente in quantità tale da determinare gli effetti negativi sopra ricordati.*

In particolare quest'ultimo parametro assume importanza fondamentale nella valutazione del grado di inquinamento. Ciò in quanto, come già sottolineato, la definizione di inquinamento non è quasi mai qualitativa, cioè relativa alla presenza di una o più sostanze, bensì quantitativa.

Ne consegue che, al disotto di una certa soglia di concentrazione, la presenza di una sostanza, seppur pericolosa, non comporta un fenomeno di inquinamento.

<sup>2</sup> «ogni sostanza presente nell'atmosfera che può essere identificata sulla base dei seguenti criteri:

a) gravità e frequenza di effetti negativi, osservati o sospetti, sulla salute umana con particolare attenzione agli effetti irreversibili;

b) ubiquità e abbondanza dell'agente nell'ambiente riguardante l'uomo, con enfasi sulle sostanze presenti nell'atmosfera;

c) trasformazioni ambientali o alterazioni metaboliche, se queste modificazioni possono portare alla produzione di sostanze chimiche a maggiore tossicità potenziale;

d) persistenza nell'ambiente, particolarmente se l'inquinante dovesse resistere alla degradazione ambientale e si accumulasse nell'uomo, nell'ambiente e nella catena alimentare;

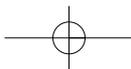
e) popolazione esposta, dimensione della popolazione esposta e speciali gruppi a rischio».

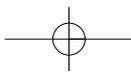
<sup>3</sup> «ogni modificazione della normale composizione o stato fisico dell'aria atmosferica, dovuta alla presenza nella stessa di una o più sostanze in quantità o con caratteristiche tali da:

• alterare le normali condizioni ambientali o di salubrità dell'aria

• costituire pericolo ovvero pregiudizio diretto o indiretto per la salute dell'uomo

• compromettere le attività ricreative e gli altri usi legittimi dell'ambiente alterare le risorse biologiche e gli ecosistemi ed i beni materiali pubblici e privati».





Tutto ciò premesso, è evidente che per poter valutare lo stato dell'aria occorrerebbe, innanzitutto, conoscere la normale composizione di tale risorsa. È a partire da detto presupposto che va infatti determinato l'eventuale grado di contaminazione derivante dall'immissione in atmosfera di qualsiasi sostanza solida, liquida o gassosa, proveniente da un impianto.

La determinazione della normale composizione dell'aria risulta tuttavia particolarmente complessa specie in relazione ai cosiddetti componenti in tracce. La concentrazione di dette sostanze, infatti, oltre ad essere in genere particolarmente limitata, è piuttosto variabile in funzione di parametri quali: condizioni meteorologiche, zona geografica ecc...

Fortunatamente i continui ed inarrestabili progressi tecnologici degli ultimi anni hanno notevolmente arginato il problema, consentendo di diminuire sempre di più la soglia di rilevabilità della concentrazione delle sostanze. Ciò ha consentito, da un lato una valutazione più precisa e puntuale della composizione base dell'atmosfera anche per quanto concerne i componenti in tracce, dall'altro la possibilità di individuare con più facilità gli eventuali inquinanti, sebbene presenti a basse concentrazioni.

## 5. *Fonti e tipologie di inquinanti atmosferici*

Le molteplici fonti dell'inquinamento atmosferico possono essere suddivise in:

- fonti naturali, comprendenti eruzioni vulcaniche, reazioni di decomposizione della sostanza organica nelle paludi ecc...;
- fonti antropogeniche, comprendenti attività industriali, traffico veicolare, attività agricole, allevamento del bestiame, processi combustivi per la produzione di energia, gestione dei rifiuti ecc.

Dette fonti danno luogo ad emissioni che vengono in genere caratterizzate in funzione di una serie di parametri riguardanti:

- a) la natura della sostanza (o delle sostanze) immessa in atmosfera;
- b) la quantità di sostanza (o di sostanze) immessa;
- c) la durata dell'emissione;
- d) le modalità con cui avviene l'emissione;
- e) il punto in cui avviene l'emissione;
- f) la porzione di atmosfera direttamente interessata all'emissione.

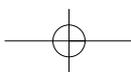
La natura delle sostanze emesse è determinante in quanto non sempre le sostanze originate da dette fonti costituiscono effettivamente un rischio per l'atmosfera.

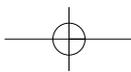
Analogamente importante è la quantità di sostanza immessa in atmosfera; si pensi ad esempio all'anidride carbonica, uno dei principali responsabili dell'inquinamento atmosferico.

Per quanto concerne poi le modalità con cui avviene l'emissione si è soliti distinguere:

- fonti fisse o fonti mobili;
- fonti puntuali o fonti variabili;

Sono fonti fisse, ad esempio, le industrie, le centrali termiche, gli inceneritori ecc...; sono invece fonti mobili tutti i mezzi di trasporto (automobili, treni non elettrici ecc...).





Le emissioni da fonti mobili interessano, solitamente, una porzione più ampia di atmosfera; ciò tuttavia non per via di una maggiore intensità specifica, quanto piuttosto per via della mobilità che caratterizza la sorgente stessa. A ciò si aggiunge poi il fatto che le fonti mobili, non essendo in genere isolate, bensì concentrate in determinate zone della città (arterie cittadine), tendono, sommandosi, a dar luogo ad una sovrapposizione di effetti e, quindi, a ripercussioni notevoli sull'ambiente circostante.

Con la seconda suddivisione si intende invece distinguere le emissioni convogliate in punti specifici (camini) da quelle diffuse.

In genere negli insediamenti industriali, negli inceneritori ecc., le emissioni derivanti dai vari processi sono convogliate in modo tale da essere immesse in atmosfera attraverso uno o più camini in modo tale da poter controllare più facilmente le emissioni stesse.

Può capitare, tuttavia, che le sostanze inquinanti derivanti da un certo processo non vengano canalizzate prima di essere immesse in atmosfera. Si parla in tal caso di emissione di tipo diffuso.

Il punto in cui avviene l'emissione è fortemente determinante per la dispersione in atmosfera degli inquinanti introdotti dalla stessa. È facilmente intuibile, ad esempio, che un'emissione che avviene vicino al suolo, come quelle derivanti dagli scarichi degli autoveicoli, abbia sull'inquinamento atmosferico un'incidenza ben maggiore rispetto ad un'emissione che avviene ad una certa quota. In quest'ultimo caso, infatti, il movimento dell'aria facilita notevolmente la diluizione della stessa, riducendone la concentrazione.

La porzione di atmosfera interessata dall'emissione indica, infine, quanto è esteso, in termini spaziali, il fenomeno di inquinamento e dipende, oltre che dai precedenti parametri (quantità e natura della sostanza immessa, modalità di emissione e punto di emissione), da fattori, quali ad esempio: il vento, la stabilità atmosferica ecc.

## 6. I principali inquinanti dell'aria

### *Anidride carbonica (CO<sub>2</sub>)*

L'anidride carbonica è immessa in atmosfera attraverso la respirazione degli animali, la putrefazione organica e la combustione di combustibili di origine fossile e ne è invece rimossa tramite la fotosintesi clorofilliana.

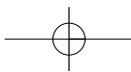
Negli ultimi anni, la crescente pressione svolta dallo sviluppo industriale (che ha comportato un notevole aumento nel consumo di combustibili fossili) insieme con la deforestazione di molte zone (che ha sensibilmente ridotto le capacità naturali di assorbimento della CO<sub>2</sub>) hanno pericolosamente aumentato la concentrazione del gas che, infatti, è passata da circa 280 ppmv (1750-1800) a circa 353 ppmv (1990), con un aumento pari a circa il 25% rispetto al valore pre-industriale.

I principali rischi connessi all'aumento di CO<sub>2</sub> in atmosfera sono legati all'effetto serra, e cioè al riscaldamento terrestre.

### *Monossido di carbonio (CO)*

Si forma durante le combustioni delle sostanze organiche, quando sono incomplete per difetto di aria (cioè per mancanza di ossigeno). Le emissioni naturali e quelle antropogeniche sono oramai dello stesso ordine di grandezza, e questo fa chiaramente





comprendere quale sia il trend inquinante che si è instaurato nel corso dell'ultimo secolo. Il monossido di carbonio è estremamente diffuso soprattutto nelle aree urbane a causa dell'inquinamento prodotto dagli scarichi degli autoveicoli. Gli effetti sull'ambiente sono da considerarsi trascurabili, mentre gli effetti sull'uomo sono particolarmente pericolosi. La sua pericolosità è dovuta alla formazione con l'emoglobina del sangue di un composto fisiologicamente inattivo, la carbosiemoglobina, che impedisce l'ossigenazione dei tessuti.

#### Ossidi di zolfo (SO<sub>x</sub>)

Normalmente gli ossidi di zolfo presenti in atmosfera sono l'anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e l'anidride solforica (SO<sub>3</sub>); questi composti vengono anche indicati con il termine comune SO<sub>x</sub>.

Essendo più pesante dell'aria tende a stratificarsi nelle zone più basse. Rappresenta l'inquinante atmosferico per eccellenza essendo il più diffuso, uno dei più aggressivi e pericolosi e di gran lunga quello più studiato ed emesso in maggior quantità dalle sorgenti antropogeniche.

Dall'ossidazione dell'anidride solforosa si origina l'anidride solforica o triossido di zolfo che reagendo con l'acqua, sia liquida che allo stato di vapore, origina rapidamente l'acido solforico, responsabile in gran parte del fenomeno delle piogge acide.

#### Ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>)

Pur essendo presenti in atmosfera diverse specie di ossidi di azoto, per quanto riguarda l'inquinamento dell'aria si fa quasi esclusivamente riferimento al termine NO<sub>x</sub> che sta ad indicare la somma pesata del monossido di azoto (NO) e del biossido di azoto (NO<sub>2</sub>).

L'ossido di azoto è prodotto soprattutto nel corso dei processi di combustione ad alta temperatura e poi ossidato in atmosfera dall'ossigeno e dall'ozono producendo biossido di azoto. La tossicità del monossido di azoto è limitata, al contrario di quella del biossido di azoto che risulta invece notevole.

Il biossido di azoto è un energico ossidante, molto reattivo e quindi altamente corrosivo. Il ben noto colore giallognolo delle foschie che ricoprono le città ad elevato traffico è dovuto per l'appunto al biossido di azoto. Rappresenta un inquinante secondario dato che deriva, per lo più, dall'ossidazione in atmosfera del monossido di azoto. Il biossido di azoto svolge un ruolo fondamentale nella formazione dello smog fotochimico in quanto costituisce l'intermedio di base per la produzione di tutta una serie di inquinanti secondari molto pericolosi come l'ozono (O<sub>3</sub>), l'acido nitrico (HNO<sub>3</sub>), l'acido nitroso (HNO<sub>2</sub>) ecc.

Si stima che gli ossidi di azoto contribuiscano per il 30% alla formazione delle piogge acide (il restante è imputabile al biossido di zolfo e ad altri inquinanti).

#### Ozono (O<sub>3</sub>)

L'ozono è un energico ossidante prodotto nel corso di varie reazioni chimiche in presenza della luce del sole a partire dagli inquinanti primari, in modo particolare dal biossido di azoto. Gli effetti sull'uomo di una eccessiva esposizione all'ozono riguardano essenzialmente l'apparato respiratorio e gli occhi; da segnalare anche l'azione nociva nei confronti della vegetazione e quella distruttiva nei confronti dei materiali.



### *Il particolato*

Le particelle sospese sono sostanze allo stato solido o liquido che, a causa delle loro piccole dimensioni, restano sospese in atmosfera per tempi più o meno lunghi; le Polveri Totali Sospese o PTS vengono anche indicate come PM (*Particulate Matter*). Il particolato nell'aria può essere costituito da diverse sostanze: sabbia, ceneri, polveri, fuliggine, sostanze silicee di varia natura, sostanze vegetali, composti metallici, fibre tessili naturali e artificiali, sali, elementi come il carbonio o il piombo ecc.

Le particelle primarie sono quelle che vengono emesse come tali dalle sorgenti naturali ed antropiche, mentre le secondarie si originano da una serie di reazioni chimiche e fisiche in atmosfera. Le particelle fini sono quelle che hanno un diametro inferiore a 2,5 micron<sup>4</sup>, le altre sono dette grossolane. Il particolato grossolano è costituito esclusivamente da particelle primarie.

Le polveri PM<sub>10</sub> rappresentano il particolato che ha un diametro inferiore a 10 micron e vengono anche dette polveri inalabili perché sono in grado di penetrare nel tratto superiore dell'apparato respiratorio. Le polveri toraciche sono quelle in grado di raggiungere i polmoni.

Le polveri PM<sub>2,5</sub> costituiscono circa il 60% delle PM<sub>10</sub> e rappresentano il particolato che ha un diametro inferiore a 2,5 micron. Le PM<sub>2,5</sub> sono anche dette polveri respirabili perché possono penetrare nel tratto inferiore dell'apparato respiratorio.

### *Il benzene (C<sub>6</sub>H<sub>6</sub>)*

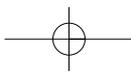
Il benzene è un idrocarburo aromatico<sup>5</sup> strutturato ad anello esagonale ed è costituito da 6 atomi di carbonio e 6 atomi di idrogeno; rappresenta la sostanza aromatica con la struttura molecolare più semplice e per questo lo si può definire il composto-base della classe degli idrocarburi aromatici. Il benzene è una sostanza altamente infiammabile, ma la sua pericolosità è dovuta principalmente al fatto che è un carcinogeno riconosciuto per l'uomo. A seguito di esposizioni variabili da meno di 5 anni a più di 30, molte persone hanno sviluppato varie forme di leucemia. Esposizioni a lungo termine e a concentrazioni relativamente basse possono colpire il midollo osseo e la produzione del sangue, quelle a breve termine e ad alti livelli possono provocare sonnolenza, giramenti, perdita di coscienza e morte. Molte industrie lo utilizzano per produrre altri composti chimici come lo stirene, il cumene (per realizzare varie resine) ed il cicloesano (per creare il nylon e molte fibre sintetiche). Il benzene viene anche utilizzato per produrre alcuni tipi di gomme, lubrificanti, coloranti, inchiostri, collanti, detergenti, solventi e pesticidi. Il benzene è inoltre un componente delle benzine dove costituisce fino all'1% in volume. La produzione mondiale annua di benzene supera ormai i 30 milioni di tonnellate ed è dovuta per la maggior parte alla distillazione del petrolio.

### *Idrocarburi policiclici aromatici*

Il termine IPA è l'acronimo di Idrocarburi Policiclici Aromatici, una classe numerosa di composti organici tutti caratterizzati strutturalmente dalla presenza di due o più anelli aromatici condensati fra loro.

<sup>4</sup> Un micron è pari a un millesimo di millimetro.

<sup>5</sup> Idrocarburo nella cui struttura sono presenti anelli che danno luogo a risonanza aromatica. Esempi: C<sub>6</sub>H<sub>5</sub>CH<sub>3</sub> (toluene); C<sub>10</sub>H<sub>8</sub> (naftalene).



Gli IPA costituiti da tre a cinque anelli possono essere presenti in atmosfera sia come gas che come particolato, mentre quelli caratterizzati da cinque o più anelli tendono a presentarsi per lo più in forma solida. Gli IPA si formano nel corso delle combustioni incomplete di prodotti organici come il carbone, il petrolio, il gas o i rifiuti; in alcuni casi si impiegano nella produzione di coloranti, plastiche, pesticidi e medicinali.

Solitamente nell'aria non si ritrovano mai come composti singoli, ma all'interno di miscele dove sono presenti molte decine di IPA diversi e in proporzioni che in alcuni casi possono anche variare di molto. Il fatto che l'esposizione avvenga ad una miscela di composti, di composizione non costante, rende difficile l'attribuzione delle conseguenze sulla salute alla presenza di uno specifico idrocarburo policiclico aromatico.

#### Metano ( $CH_4$ )

Il metano ( $CH_4$ ) deriva dalla decomposizione anaerobica della sostanza organica. Negli ultimi secoli la concentrazione di detto gas nell'atmosfera è notevolmente aumentata, sebbene in modo abbastanza costante, in quanto alle fonti naturali di produzione dello stesso si sono sommate fonti antropogeniche quali:

- perdite derivanti dalla produzione di petrolio e gas;
- emissioni provenienti da allevamenti intensivi;
- emissioni provenienti dalle discariche di rifiuti urbani.

Il metano è uno dei principali gas serra. In particolare il contributo del gas a detto fenomeno è stimabile in una percentuale variabile tra il 15 e il 20%.

## 7. Effetti globali e locali

Negli ultimi anni l'uomo, attraverso l'utilizzo massiccio di combustibili fossili, di processi industriali e agricoli, ma soprattutto con il traffico veicolare e gli impianti di riscaldamento, ha notevolmente affaticato le capacità autoregolatrici del sistema provocando, in certi casi, danni irreparabili.

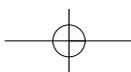
Gli effetti derivanti dal comportamento umano sopra descritto possono essere distinti, in base alla scala spaziale, in:

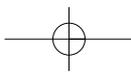
- effetti su *scala globale* consistenti in: cambiamenti climatici (effetto serra), ozono troposferico, acidificazione;
- effetti su *scala locale* consistenti in: variazioni del microclima delle metropoli, inquinamento atmosferico urbano, effetti sanitari da degrado della salubrità ambientale, contaminazione suolo e delle risorse idriche, danni a monumenti storico-architettonici, ecc....

I primi sono evidentemente diffusi su tutto il pianeta; i secondi invece, tipici di zone in prossimità di sorgenti di inquinamento quali città e zone industriali, sono localizzati in aree geografiche di limitata estensione e sono legati in generale alla presenza di smog<sup>6</sup>.

Di seguito sono presi in considerazione alcuni dei principali effetti dell'inquinamento atmosferico.

<sup>6</sup> È una miscela di fumo (*smoke*) e nebbia (*fog*), costituita da alcuni inquinanti atmosferici primari, intrappolata vicino al terreno da una inversione termica, fenomeno meteorologico che consiste nell'aumento della temperatura dell'aria all'aumentare della quota, al contrario di ciò che avviene normalmente.





### Principali effetti su scala globale

#### Effetto serra

Il clima del nostro pianeta è controllato da un delicato equilibrio tra l'energia solare in ingresso dallo spazio e l'energia termica emessa dalla terra attraverso la riflessione dei raggi solari.

Parte dell'energia termica in uscita viene assorbita da alcuni gas ("gas serra") presenti solo in tracce nell'atmosfera, e cioè vapore acqueo, anidride carbonica, metano e protossido di azoto. I gas serra formano infatti una sorta di coltre che, durante le ore diurne, consente il passaggio dei raggi infrarossi in entrata verso la Terra e, durante la notte, impedisce il passaggio di parte di quelli riflessi dalla Terra stessa.

La presenza di detti gas è fondamentale per la vita sul pianeta in quanto se questi non fossero presenti in tracce nell'atmosfera, la temperatura media della superficie terrestre sarebbe pari a circa  $-35^{\circ}$  C. Grazie alla presenza di questi gas, invece, che trattengono parte dell'energia riflessa dalla terra, la temperatura media globale della superficie terrestre risulta essere di circa  $15^{\circ}$  C ("effetto serra naturale").

Per il principio dell'omeostasi<sup>7</sup> nel momento in cui questo equilibrio viene per qualche motivo alterato, il pianeta reagisce innescando una serie di meccanismi atti a riportare la situazione alle condizioni di normalità. Il clima si autoregola, cioè, raffreddando o riscaldando la terra per mantenere inalterate le sue strutture e le sue funzioni.

Nel momento in cui tali gas non sono più presenti solo in tracce, ma in maggiore misura, la dispersione del calore risulta ostacolata e, conseguentemente, cresce l'energia termica trattenuta e aumenta la temperatura media globale<sup>8</sup>.

#### Piogge acide

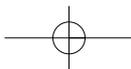
L'impiego di combustibili fossili provoca la formazione e la conseguente emissione in atmosfera di diversi gas che, pur non essendo gas ad effetto serra, possono comunque avere effetti negativi sull'ambiente. Si fa riferimento, in particolare, all'anidride solforosa e agli ossidi di azoto, sottoprodotti tipici delle centrali termoelettriche, di alcune attività industriali, degli scarichi dei motori delle automobili nonché degli impianti di riscaldamento domestico.

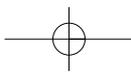
Detti gas, una volta raggiunta l'atmosfera, possono reagire con l'umidità dell'aria e dare origine a composti acidi (e cioè acido nitrico  $\text{HNO}_3$  ed acido solforico  $\text{H}_2\text{SO}_4$ ) trasportati successivamente a terra dalla pioggia. Tali acidi provocano effetti sugli ecosistemi (acidificazione del suolo e dei corpi idrici), danni alla vegetazione, rapido decadimento dei materiali da costruzione e delle vernici. Le precipitazioni acide non rappresentano un

<sup>7</sup> Capacità di autoregolazione di un ecosistema.

<sup>8</sup> La tabella seguente indica i gas che causano principalmente l'effetto serra ed i relativi contributi percentuali a tale effetto.

GAS	Contributo all'effetto serra (%)
Anidride carbonica ( $\text{CO}_2$ )	60%
Metano ( $\text{CH}_4$ )	15-20%
Protossido di azoto ( $\text{N}_2\text{O}$ )	20%
CloroFluoroCarburi (CFC)	
Ozono ( $\text{O}_3$ )	





pericolo diretto per la salute umana. Possono insorgere dei danni alla salute nel caso in cui ci si nutra di alimenti provenienti da acque acide, per esempio pesci che abbiano accumulato nel loro corpo grandi quantità di metalli tossici (alluminio, manganese, zinco, mercurio, cadmio) liberati dai suoli e dilavati nelle acque per effetto dell'acidificazione.

#### *Principali effetti su scala locale*

I principali effetti dell'inquinamento atmosferico su scala locale riguardano il progressivo degrado dell'ambiente urbano causato essenzialmente dal surriscaldamento della porzione di atmosfera che circonda le città, fenomeno meglio conosciuto come "isola di calore" e dal progressivo peggioramento della qualità dell'aria urbana.

#### *Clima urbano e isola di calore*

Il clima è definito dall'Organizzazione Meteorologica Mondiale come "l'insieme degli stati dell'atmosfera osservati su di un periodo di tempo di 30 anni". Il "clima urbano" rappresenta un esempio particolare di microclima, in quanto creato dall'uomo e non dalla natura.

Negli ultimi decenni il clima urbano è variato notevolmente rispetto a quello delle aree rurali circostanti. L'intero complesso urbano-industriale ha infatti determinato un'alterazione dei parametri tipici di alcune zone, tanto da arrivare ad avere in alcune città un "clima" molto diverso da quello tipico delle zone di campagna circostanti.

In particolare la differenza tra il clima nelle aree rurali e quello nelle aree urbane scaturisce dal fatto che queste ultime, essendo costituite prevalentemente da asfalto, calcestruzzo, mattoni e cemento, e cioè da materiali caratterizzati da una ridotta conducibilità termica, presentano un albedo<sup>9</sup> inferiore rispetto a quello delle zone rurali e una maggiore tendenza ad assorbire la radiazione solare.

Tutto ciò comporta un notevole riscaldamento del suolo e degli edifici e, conseguentemente, la tendenza a scaricare per irraggiamento nell'atmosfera circostante il *surplus* di calore immagazzinato.

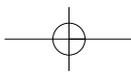
Conseguenza diretta di quanto sopra è un netto riscaldamento dell'aria sopra le città. In particolare si osserva la formazione di una sorta di cupola di aria surriscaldata (di spessore che oscilla in genere tra i 200 e i 300 metri) che ristagna sopra il centro urbano e che viene comunemente indicata con il nome di "isola di calore".

A causa dell'assetto geometrico che in genere caratterizza le città, l'energia solare rimane intrappolata dalle numerose riflessioni multiple che i raggi solari subiscono da parte delle pareti dei palazzi e del fondo stradale. In questo modo l'isola di calore permane anche nelle ore notturne, poiché il raffreddamento dell'aria avviene molto più lentamente che altrove dal momento che l'energia via via irraggiata, anziché essere immediatamente dispersa nello spazio circostante, come avviene ad esempio in campagna, tende ad essere nuovamente e più volte catturata e riflessa.

A ritardare ulteriormente il raffreddamento dell'aria che circonda le città contribuisce, poi, la scarsa presenza di vegetazione e specchi d'acqua, ossia di superfici evaporanti che, attraverso il meccanismo dell'evaporazione, riescono a sottrarre enormi quantità di calore all'aria circostante.

<sup>9</sup> Albedo: frazione di radiazione solare riflessa rispetto a quella incidente.





A tutto ciò si somma la continua immissione in atmosfera di calore proveniente da: riscaldamento domestico, trasporti e impianti industriali, fattori che contribuiscono ad accentuare notevolmente il surriscaldamento urbano. In particolare si stima che, in media, nel periodo estivo il contributo di dette immissioni alle nostre latitudini sia dell'ordine dei 10-20 watt/m<sup>2</sup>, il che equivale a dire pari a circa il 10% di quella proveniente dal Sole.

Il surriscaldamento dell'aria cittadina ha effetti particolarmente negativi sia sulla salute dell'uomo che sulla qualità dell'ambiente urbano.

Esso accentua gli effetti delle ondate di caldo umido che caratterizzano il periodo estivo, comportando così gravi rischi per la salute dell'uomo e, conseguentemente, l'aumento della mortalità per stress e colpi di calore.

È ben noto, inoltre, che molte reazioni chimiche che danno origine agli inquinanti atmosferici sono tanto più veloci quanto più elevata è la temperatura. Basti pensare, ad esempio, al caso dell'ozono, prodotto soltanto durante la stagione calda in quanto la sua formazione necessita, oltre che della presenza in atmosfera di particolari sostanze, anche, e soprattutto, di temperature elevate. Ne consegue l'evidente influenza del riscaldamento urbano sulla quantità di inquinanti prodotti nell'unità di tempo.

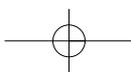
## 8. Inquinamento del suolo

Il suolo, secondo la definizione proposta dalla *Soil Conservation Society of America* (1986) è un corpo naturale costituito da particelle minerali ed organiche che si forma dall'alterazione fisica e chimico-fisica della roccia e dalla trasformazione biologica e biochimica dei residui organici. Capace di sostenere la vita delle piante, è caratterizzato da una atmosfera interna, da una flora e da una fauna determinate e da una particolare economia dell'acqua. Rappresenta il mezzo di interazione dinamica tra atmosfera, litosfera, idrosfera e biosfera. Si suddivide in orizzonti aventi caratteristiche fisiche, chimiche e biologiche proprie.

Il suolo non è quindi un insieme di oggetti statici, ma un sistema complesso in continuo divenire che comprende una matrice di costituenti organici e minerali con circolazione di aria ed acqua nei pori; l'arrangiamento strutturale di questi componenti determina una grande variabilità di suoli. Inoltre nel suolo sono presenti microrganismi, che hanno concorso alla pedogenesi<sup>10</sup> e concorrono a regolare la fertilità, formando ed assicurando al terreno i requisiti di supporto nutritivo idoneo alla vegetazione. Il suolo appare quindi come un complesso laboratorio biologico nel quale si succedono ininterrottamente generazioni di microrganismi le cui attività regolano lo sviluppo e la sua evoluzione. I microrganismi del suolo riciclano la sostanza organica e concorrono alla formazione dell'humus<sup>11</sup> essenziale per la vita dei microrganismi stessi e delle piante.

<sup>10</sup> Processo di formazione del suolo a partire per lo più da detriti minerali provenienti dalla disgregazione delle rocce. Si realizza attraverso processi di trasformazione, accumulo, perdita e traslocazione dovuti ad un insieme di fattori: clima, morfologia, roccia, esseri viventi, tempo.

<sup>11</sup> È quella parte della sostanza organica del suolo che deriva da complesse trasformazioni a carico dei residui di origine vegetale e animale.





Per inquinamento del suolo si intende l'alterazione delle sue caratteristiche e, più in generale, dei suoi equilibri chimici, fisici e biologici, causata da apporto di sostanze estranee, oppure comuni ma in eccesso; uno dei pericoli maggiori è insito nella possibilità che venga alterata una delle sue principali prerogative, la capacità depurativa, che se pur elevata, non è però illimitata.

L'inquinamento del suolo e quindi la sua bonifica, sono trattati dal D.M. 471/99 che attua le disposizioni previste ex art. 17 del D.L.vo 22/97<sup>12</sup>.

Con il D.M. n. 471/99 *Regolamento recante criteri, procedure e modalità per la messa in sicurezza, la bonifica ed il ripristino ambientale di siti inquinati* tale delega trova attuazione. È chiaro che il fondamento dell'art. 17 deve essere ricercato nel principio *chi inquina paga* di matrice comunitaria.

## 9. Fonti e tipologie

Le fonti di inquinamento del suolo sono molteplici e spesso sono le stesse che inquinano l'aria e l'acqua; infatti come già più volte sottolineato, l'inquinamento del suolo è strettamente collegato con quello idrico e con quello atmosferico.

Anche nel caso del suolo si possono distinguere fonti puntuali e fonti diffuse.

Le principali tipologie di fonti puntuali sono le seguenti:

- Smaltimento rifiuti (discariche non controllate e/o abusive);
- Aree industriali (siti attivi o dismessi);
- Rilasci accidentali (mezzi di trasporto, infrastrutture convogliamento e/o stoccaggio, strutture industriali);
- Scarichi e/o depositi abusivi;
- Rilasci cronici nel sottosuolo (serbatoi di stoccaggio, tubazioni di trasporto e movimentazione fluidi).

Per quanto riguarda le fonti diffuse esse provengono essenzialmente dalle pratiche agricole ed in particolare da:

- fertilizzanti (nutrienti);
- fitofarmaci (insetticidi, acaricidi, fungicidi, erbicidi, algicidi);
- irrigazione con acque non trattate;
- utilizzo improprio fanghi di depurazione.

Le sostanze immesse nel profilo del suolo o smaltite nel suolo, vengono veicolate con l'acqua, nella quale dette sostanze sono disciolte in soluzione ionica o in dispersione colloidale. Tali inquinanti possono agire nei seguenti modi:

- alterando le caratteristiche del suolo, quali la capacità di scambio cationico, la reazione, la permeabilità, la qualità e quantità di *humus* ecc.;

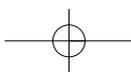
<sup>12</sup> Il primo comma dell'art. 17 prevede una delega al Governo affinché definisca:

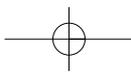
«a) i limiti di accettabilità della contaminazione dei suoli, delle acque superficiali e delle acque sotterranee in relazione alla specifica destinazione d'uso dei siti;

b) le procedure di riferimento per prelievo e l'analisi dei campioni;

c) i criteri generali per la messa in sicurezza, la bonifica ed il ripristino ambientale dei siti inquinati, nonché per la redazione dei progetti di bonifica.

c-bis) tutte le operazioni di bonifica dei suoli e falde acquifere che facciano ricorso a batteri, a ceppi batterici mutanti, a stimolati di batteri naturalmente presenti nel suolo al fine di evitare i rischi di contaminazione del suolo e delle falde acquifere».





- danneggiando o uccidendo la vegetazione naturale e coltivata e, direttamente o indirettamente, la fauna selvatica ed il bestiame;
- mediante l'assorbimento radicale, entrando a far parte dei tessuti vegetali e quindi, attraverso la catena alimentare, possono giungere all'uomo;
- quelli solubili in acqua, in particolare i pesticidi ed i concimi chimici, sono trascinati facilmente dalle acque ruscellanti e possono raggiungere i corpi idrici superficiali, oppure per dilavamento, le falde acquifere; pertanto inquinano i corpi idrici, contribuendo talvolta alla loro eutrofizzazione<sup>13</sup> e rendendo in ogni caso inutilizzabili tali acque.

I fattori che influenzano il trasporto dei contaminanti nel suolo sono le proprietà del mezzo e le caratteristiche fisico-chimiche e biologiche degli inquinanti, mentre i processi che ne influenzano il comportamento ed i movimenti nel suolo sono:

- processi idrodinamici: interessano il trasporto dei contaminanti nelle acque di falda
- processi abiotici: influenzano i contaminanti determinando interazioni tra la molecola ed i componenti del suolo oppure intervenendo direttamente sulla molecola
- processi biotici: influenzano i contaminanti (bio)degradandoli, immobilizzandoli oppure utilizzandoli nei processi metabolici del suolo.

Sono stati identificati più di 1600 composti organici dispersi negli ambienti inquinati. Quelli che più tipicamente si possono riferire ai suoli contaminati sono i prodotti dell'industria petrolifera o più in generale sono dovuti ai combustibili fossili. Altri composti pericolosi per l'ambiente sono i solventi clorurati e non clorurati ed altri composti organici impiegati nell'industria manifatturiera.

La presenza di contaminanti nel suolo oltre certi livelli comporta una serie di conseguenze negative per la catena alimentare e quindi per la salute umana e per tutti i tipi di ecosistemi e di risorse naturali. Per valutare l'impatto potenziale dei contaminanti del suolo, è necessario non solo valutarne la concentrazione, ma anche il relativo comportamento e il meccanismo di esposizione per la salute umana. Questa affermazione ci permette di comprendere bene il significato di "contaminazione ambientale" nel suo duplice aspetto di contaminazione puntuale, o siti contaminati, e contaminazione diffusa.

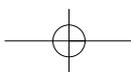
## 10. I principali inquinanti del suolo

### *Composti Organici Volatili Alogenati*

I composti organici volatili alogenati sono tra i contaminanti più diffusi di suolo ed acque e sono considerati tra i peggiori contaminanti a causa della loro tossicità e persistenza (composti recalcitranti). Si tratta degli organoclorurati<sup>14</sup> alifatici che a causa delle loro modalità di impiego e della loro, in genere, elevata volatilità, risultano essere anche contaminanti dell'aria. Tali composti sono impiegati principalmente per la pulitura a secco dei tes-

<sup>13</sup> Fenomeno di progressivo arricchimento di nutrienti (principalmente composti dell'azoto e del fosforo) nelle acque; conseguenze dirette del fenomeno sono la riduzione della trasparenza del corpo idrico, la riduzione dell'ossigeno molecolare disciolto, l'incremento della biomassa, la variazione qualitativa delle specie biologiche presenti e l'alterazione del ciclo di utilizzazione dei nutrienti (SIRINI *Ingegneria sanitaria-ambientale*, Milano, 2002)

<sup>14</sup> Ampia classe di composti organici caratterizzati dalla presenza di almeno un atomo di cloro nella molecola.





suti e la pulitura dei metalli, nei processi di lavorazione della plastica, della gomma, della carta. Gli organoclorurati alifatici provocano altresì la contaminazione delle acque sotterranee riscontrata in molti casi in aree ad intensa industrializzazione ed urbanizzazione; le cause sono in genere associate a modalità scorrette nello smaltimento di reflui industriali.

#### *Composti Organici Semivolatili non Alogenati*

I composti organici semivolatili non alogenati maggiormente rappresentativi sono gli IPA (Idrocarburi policiclici aromatici<sup>15</sup>). Più in generale i composti organici semivolatili non alogenati sono inquinanti che si sprigionano da un processo incompleto di combustione, in particolare del legno e del carbone. Sono inoltre liberati nell'ambiente dalle discariche che smaltiscono rifiuti degli impianti industriali che trasformano il carbone in combustibile gassoso, dalle raffinerie di petrolio e dal traffico autoveicolare.

Nei fiumi e nei laghi, questi composti si trovano principalmente adesi ai sedimenti piuttosto che sciolti nell'acqua: di conseguenza entrambi risultano parzialmente presenti nei mitili delle acque dolci.

Gli IPA (cfr. anche inquinamento atmosferico) sono in genere biodegradabili nel suolo, ma la velocità di degradazione è correlata al peso molecolare. I composti a basso peso molecolare sono più solubili in acqua e possono essere trasformati molto più velocemente rispetto a quelli ad alto peso molecolare che sono stati classificati come cancerogeni per l'uomo.

#### *Composti Organici semivolatili alogenati*

I composti organici semivolatili alogenati maggiormente rappresentativi sono i Policlorobifenili<sup>16</sup> (PCB) e gli erbicidi. I PCB sono impiegati principalmente nel settore elettrotecnico come liquidi isolanti ed incombustibili

È stato stimato che circa un terzo della produzione mondiale di PCB è stata dispersa nell'ambiente, arrecando danni ai corsi d'acqua ed al suolo con impatti ecologici significativi.

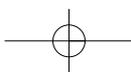
I PCB vengono utilizzati nei fluidi per il trasferimento di calore, come isolanti elettrici, come additivi e plastificanti per vernici e materie plastiche, nella produzione di carte autocopiante, nelle carte per imballi, come lubrificanti nelle apparecchiature subacquee, negli insetticidi e nei disinfestanti agricoli. I PCB rientrano nella categoria dei POP (*Persistent Organic Pollutants*); essi sono infatti persistenti, poco biodegradabili, idrofobici, ed a bassa capacità di migrazione. I PCB si presentano generalmente allo stato liquido e tendono a depositarsi ed accumularsi negli acquiferi.

#### *Combustibili*

BTEX è l'acronimo che indica benzene, toluene, etilbenzene e xileni. Questi composti oltre ad essere contenuti nei prodotti petroliferi, sono largamente impiegati in diversi processi industriali di sintesi (produzione della gomma, plastica, nylon, insetticidi e vernici). L'etilbenzene è un additivo della benzina avio; il toluene è usato come solvente

<sup>15</sup> Idrocarburi aromatici con più anelli benzenici.

<sup>16</sup> Con l'acronimo PCB si identificano una serie di composti chimici costituiti da miscele di idrocarburi aromatici clorurati.



per le vernici, i rivestimenti, le gomme, gli oli e le resine. La fonte principale di contaminazione del suolo da BTEX è la perdita di benzina dai serbatoi interrati difettosi; altre fonti di contaminazione sono gli scarichi ed i rilasci incontrollati dai depositi. Una volta nell'ambiente, i BTEX possono volatilizzarsi, dissolversi, fissarsi alle particelle del terreno o essere degradati. La natura, l'intensità della contaminazione e il movimento dei contaminanti nel suolo dipendono in larga parte dalle interazioni tra le molecole contaminanti (densità, pressione di vapore, viscosità e idrofobicità) e quelle del suolo.

### *Metalli pesanti*

La definizione comunemente accettata di metalli pesanti riguarda alcune loro caratteristiche: densità maggiore di  $5 \text{ g/cm}^3$ , comportamento cationico, bassa solubilità degli idrati, diversi gradi di ossidazione, elevata attitudine a formare complessi ed affinità per i solfuri. Anche se presenti nell'ambiente in quantità modeste, i metalli pesanti sono ubiquitari, si trovano infatti in tutti i comparti ambientali: roccia, suolo e sedimenti, acqua ed atmosfera e negli esseri viventi. Negli esseri viventi i metalli si accumulano e possono essere utilizzati per funzioni specifiche. I vegetali sono il mezzo principale con cui i metalli entrano dalle sorgenti (acqua, suolo atmosfera) nelle catene alimentari. I vegetali possono assorbire i metalli dal suolo, o per deposizione atmosferica. Le vie di esposizione ai metalli per l'uomo sono sia dirette, inalazione ed ingestione, sia indirette, attraverso la dieta (vegetali, animali, acqua).

Nell'atmosfera i metalli vengono trasportati con le particelle di terreno, come aerosol o ceneri volanti. Questa costituisce la principale fonte di trasporto e diffusione. Le maggiori deposizioni si trovano nei pressi degli impianti industriali o delle grandi aree metropolitane.

I cicli biogeochimici dei metalli pesanti sono stati accelerati dalle attività umane; è stato osservato che le emissioni antropogeniche in atmosfera di molti metalli pesanti sono da 1 a 3 volte superiori rispetto ai flussi naturali. Questa modificazione dei cicli naturali ha come conseguenza un aumento degli apporti al suolo superiori alla rimozione dovuta sia alla raccolta delle colture, sia alle perdite per lisciviazione<sup>17</sup>, erosione<sup>18</sup> e volatilizzazione.

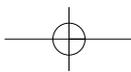
## *11. Inquinamento delle acque*

Gli ultimi anni legislativi sono stati caratterizzati, sia a livello comunitario che nazionale, da un'intensa attività di revisione e riordinamento della normativa previgente in materia di tutela delle acque dall'inquinamento che ha condotto all'emanazione della direttiva comunitaria quadro 2000/60/CE e del decreto legislativo 11 maggio 1999 n. 152.

La direttiva 2000/60/CE istituisce un quadro comunitario di azione per la protezione delle acque superficiali interne, delle acque costiere, delle acque di transizione e sotterranee. Essa razionalizzerà la legislazione Comunitaria sulle acque abrogando, dopo sette anni dalla entrata in vigore, le seguenti direttive attualmente vigenti: direttiva 75/440/CE, decisione 77/759/CE e direttiva 79/869/CE, e dopo tredici anni le direttive 78/659/CE, 79/923/CE, 80/68/CE, e 76/464/CE.

<sup>17</sup> Processo per cui le sostanze organiche ed i sali minerali solubili filtrano dagli strati superficiali del suolo verso quelli più profondi, per effetto della percolazione delle acque piovane.

<sup>18</sup> Lento sgretolamento del terreno o di rocce prodotto dagli agenti atmosferici quali temperatura, vento (erosione eolica), fiumi (erosione fluviale), mare (erosione marina o abrasione), ghiaccio (erosione glaciale), pioggia.



Continueranno ad esistere nel loro diritto le direttive sulle acque di balneazione (76/160/CE) e sulle acque destinate al consumo umano (98/83/CE), direttiva quest'ultima recentemente recepita nel nostro ordinamento con il D.L.vo 2 febbraio 2001, n. 31.

La direttiva 2000/60/CE istituisce un quadro per l'azione comunitaria in materia di acque e rappresenta il punto di arrivo dei più evoluti orientamenti UE per la tutela e la gestione delle acque.

Il D.L.vo n. 152/99, rivisto ed integrato con il D.L.vo n. 258/00, recepisce le direttive comunitarie 91/271/CEE, concernente il trattamento delle acque reflue urbane e 91/676/CEE relativa alla protezione delle acque dall'inquinamento provocato da nitrati provenienti fonte agricola, e precorrendo i tempi della direttiva comunitaria quadro sulle acque, direttiva 2000/60/CE, ne apporta i concetti nell'ordinamento italiano introducendo nuove norme per tutelare le acque dall'inquinamento.

Il D.L.vo n. 152/99 definisce all'art. 2 inquinamento «lo scarico effettuato direttamente o indirettamente dall'uomo nell'ambiente idrico di sostanze o di energia le cui conseguenze siano tali da mettere in pericolo la salute umana, nuocere alle risorse viventi e al sistema ecologico idrico, compromettere le attrattive o ostacolare altri usi legittimi delle acque».

## 12. Gradi di inquinamento

Si possono definire diversi gradi di inquinamento:

Un primo grado di inquinamento è quello che si verifica per cause naturali. È il caso dell'acqua piovana, che si mescola con le sostanze presenti nel suolo, comprese quelle inquinanti. Tale grado di inquinamento non compromette in genere l'uso della risorsa, tranne in alcuni casi, per esempio nell'uso potabile in cui deve essere sottoposta a trattamenti prima del suo utilizzo.

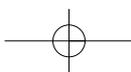
Un secondo grado di inquinamento, leggermente più elevato, è quello in cui l'acqua è in grado di autodepurarsi pur ricevendo dall'esterno sostanze inquinanti. Esistono, infatti, alcuni microrganismi che utilizzando dell'ossigeno disciolto nell'acqua, agrediscono le sostanze organiche e le trasformano in prodotti semplici come acqua, anidride carbonica, solfati ecc.

Un terzo grado di inquinamento è quello in cui la concentrazione di sostanze inquinanti nelle acque è talmente elevata da non poter essere eliminata naturalmente dalla capacità autodepurativa del corpo idrico ricettore che risulta insufficiente.

## 13. Tipologie ed effetti degli inquinanti delle acque

I diversi agenti inquinanti, a seconda delle loro caratteristiche possono determinare tre tipi di inquinamento che, spesso operano in sinergia:

- Inquinamento chimico, in caso di immissione di sostanze chimiche, organiche ed inorganiche che modificano le caratteristiche chimiche dell'acqua;
- Inquinamento fisico, in caso di notevoli variazioni di portata, di sottrazione o aggiunta di calore, di immissione di rifiuti solidi grossolani che modificano le proprietà fisiche dell'acqua (colore, temperatura, torpidità, trasparenza ecc.);
- Inquinamento biologico, in caso di immissione di organismi patogeni, quali batteri, virus, parassiti.





Gli inquinanti che normalmente si trovano nelle acque reflue possono essere raggruppati in classi diverse, secondo la loro natura e gli effetti che producono:

#### *Materiali galleggianti*

Sono tutte le sostanze più leggere dell'acqua ed insolubili: grassi, oli e schiume che stratificano in superficie e che oltre a creare un pessimo fenomeno estetico, impediscono il passaggio delle radiazioni solari necessarie ai processi di fotosintesi. In particolare gli oli creano un ostacolo insormontabile per la riareazione dell'acqua, inibiscono la vita dei microrganismi acquatici e distruggono la vegetazione. Sono inoltre pericolosi perché in elevate quantità possono favorire la formazione di incendi.

#### *Materiali in sospensione*

Sono le sostanze insolubili, che hanno peso uguale o superiore a quello dell'acqua. Si mantengono in sospensione nel liquido e rallentano l'attività dei microrganismi. Nel tempo sedimentano sul fondo come fango e creano ostacolo all'alimentazione dei pesci. Inoltre, non essendo sufficientemente aerati, danno inizio a fenomeni di putrefazione.

#### *Materiali disciolti*

Sono i più numerosi: acidi, sali metallici, insetticidi, cianuri e tutti i prodotti tossici che rendono impossibile la vita acquatica e rendono l'acqua non potabile. Le sostanze organiche disciolte e l'ammoniaca sono attaccate e trasformate dai microrganismi, che utilizzano per questo l'ossigeno disciolto nell'acqua. Anche alcuni prodotti chimici riducenti, i sedimenti e i materiali organici consumano l'ossigeno disciolto. Alcune sostanze organiche, tensioattivi, pesticidi ecc., mantengono invece inalterate le loro caratteristiche, in quanto refrattarie alla degradazione biologica.

#### *Materiali biologici*

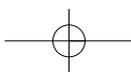
- I batteri attaccano e distruggono altre piante ed animali e in certi casi danno vita a fenomeni di autodepurazione; sono fondamentali però nei processi di depurazione biologica.
- I funghi aerobici e simili ai batteri.
- Le alghe si nutrono prevalentemente di prodotti inorganici e sviluppano ossigeno; quando sono troppo abbondanti, muoiono consumando l'ossigeno e dando luogo ad odori e sapori.
- Gli animali microscopici, Protozoi, metazoi ecc., che si nutrono di alghe e batteri e sono degli utili regolatori di crescita dei summenzionati microrganismi.

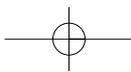
Anche nel caso del comparto ambientale "acqua" le fonti di inquinamento si distinguono in:

*sorgenti puntuali*, relative ad inquinanti che vengano immessi in un unico punto di sversamento;

*sorgenti diffuse*, relative ad inquinanti immessi in punti di sversamento multipli.

Le sorgenti diffuse possono essere ulteriormente distinte in sorgenti lineari, areali o volumetriche a seconda che esse si sviluppino prevalentemente lungo una linea secondo una superficie ovvero secondo un volume.





Tipico esempio di sorgente diffusa nel caso dei corpi idrici è rappresentato dal dilavamento di suoli urbani o terreni agricoli da parte delle acque di pioggia.

Le principali emissioni in termini di scarichi puntuali e diffusi, sversamenti, perdite, che determinano l'alterazione dello stato di qualità delle risorse idriche e gli impatti subiti dagli ecosistemi, sono prodotte dai settori agro-zootecnico, industriale, civile e turistico.

I principali inquinanti derivati dagli insediamenti civili sono le sostanze organiche biodegradabili, il settore agro-zootecnico produce inquinamento da nutrienti, fertilizzanti e fitosanitari, mentre l'industria genera quello da composti organici alogenati (cfr. Inquinamento del suolo) e da metalli pesanti.

#### 14. Inquinamento elettromagnetico

Il problema dell'inquinamento elettromagnetico ha acquistato nel corso degli ultimi decenni una rilevanza notevole sia in campo nazionale che internazionale. Nonostante ancora non sia stato accertato il legame causa-effetto tra l'esposizione prolungata ai campi elettromagnetici (di seguito denominati CEM) e l'insorgere di patologie tumorali quali le leucemie infantili, l'OMS (Organizzazione Mondiale per la Sanità) ha inserito l'inquinamento elettromagnetico tra le principali emergenze del mondo contemporaneo e raccomanda il "principio cautelativo" per la prevenzione dai possibili effetti di lungo periodo, ossia di adottare misure di tutela della popolazione anche in assenza di dati definitivi sulla nocività dei CEM.

L'Italia ha per prima recepito nella normativa questo principio, con la L. n. 36/01, *Legge Quadro sulla protezione dalle esposizioni a campi elettrici, magnetici ed elettromagnetici*, che adotta misure cautelative per la protezione dai possibili effetti di lungo periodo. Tale norma necessita di decreti attuativi e regolamenti non ancora emanati tuttavia affronta una disciplina il più possibile completa nei suoi principi generali e chiara nelle finalità che si prefigge.

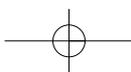
#### 15. Nozioni di elettromagnetismo

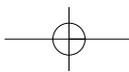
I CEM hanno origine dal movimento delle cariche elettriche (corrente elettrica). Infatti l'oscillazione delle cariche elettriche, per esempio in un'antenna o in un conduttore percorso da corrente, produce campi elettrici e magnetici che si propagano nello spazio sotto forma di onde.

La velocità di propagazione delle onde elettromagnetiche è di 300.000 km/s. Ogni onda elettromagnetica è definita dalla sua frequenza<sup>19</sup>. L'insieme di tutte le possibili onde elettromagnetiche, al variare della frequenza, viene chiamato spettro elettromagnetico.

Il Sole è la fonte principale di onde elettromagnetiche insieme alle stelle ed alcuni fenomeni meteorologici. Anche la Terra genera un campo magnetico. A queste fonti naturali si sono aggiunte le sorgenti artificiali, tra cui le linee dell'alta tensione, gli impianti delle telecomunicazioni, i radar gli apparecchi televisivi, i telefoni cellulari ecc.

<sup>19</sup> La frequenza rappresenta il numero delle oscillazioni compiute in un secondo dall'onda e si misura in cicli al secondo o Hertz (Hz)





Le onde elettromagnetiche sono una forma di propagazione dell'energia nello spazio e si possono propagare anche nel vuoto. Maggiore è la frequenza di un'onda, maggiore è l'energia che essa trasporta.

Lo spettro elettromagnetico di un'onda può essere diviso in due regioni:

- *radiazioni non ionizzanti (NIR = Non Ionizing Radiations)*
- *radiazioni ionizzanti (IR = Ionizing Radiations)*

a seconda che l'energia trasportata dalle onde elettromagnetiche sia sufficiente o meno a ionizzare gli atomi, cioè a strappar loro gli elettroni e quindi a rompere i legami atomici che tengono unite le molecole nelle cellule.

Quando si parla di inquinamento elettromagnetico ci si riferisce alle radiazioni elettromagnetiche non ionizzanti con frequenza inferiore a quella della luce infrarossa.

Le radiazioni non ionizzanti possono essere suddivise in due gruppi di frequenze in relazione ai possibili effetti delle onde sugli organismi viventi<sup>20</sup>.

## 16. Fonti e tipologie di inquinanti elettromagnetici

Le principali fonti di campi elettromagnetici possono essere suddivise in base alle frequenze a cui operano. Le linee di distribuzione della corrente elettrica ad alta, media e bassa tensione (elettrodotti) e gli elettrodomestici e i dispositivi elettrici in genere generano campi a bassa frequenza (ELF).

Gli impianti di telecomunicazione (impianti radiotelevisivi, stazioni radio-base, telefoni cellulari) e i forni a microonde, gli apparati per saldatura e incollaggio a microonde ecc. generano campi a radiofrequenza (RF).

### *Elettrodotti e distribuzione dell'energia elettrica*

L'energia elettrica è trasportata dai centri di produzione agli utilizzatori (case, industrie) tramite gli elettrodotti che lavorano con tensioni di intensità variabile fino a 380.000 Volt (380 kV).

La rete di distribuzione dell'energia elettrica è formata da una grande maglia di elettrodotti che costituiscono un complesso circuito caratterizzato dalle linee, dalle centrali elettriche e dalle cabine di trasformazione. Queste ultime hanno la funzione di trasformare la corrente ad alta tensione prodotta dalle centrali dapprima in media tensione e poi in tensioni più basse fino ai valori utilizzati nelle applicazioni pratiche. Per tensioni fino a 15.000 Volt e per tratte di linee urbane in bassa tensione a volte sono utilizzate le linee interrate. Gli elettrodotti, nei quali circola una corrente alternata alla frequenza di 50 Hz, producono campi elettrici e magnetici variabili nel tempo.

Il campo elettrico dipende dalla tensione e ha un'intensità tanto più alta quanto più aumenta la tensione di esercizio della linea (dai 220 Volt dell'uso domestico ai 380.000 Volt delle linee di trasmissione più potenti). Il campo magnetico dipende invece dalla corrente che scorre lungo i fili conduttori delle linee ed aumenta tanto più è

<sup>20</sup> Suddivisione delle radiazioni non ionizzanti in due gruppi di frequenze.

Gruppo di frequenza	Range di frequenza	Sorgenti	Interazione con la materia vivente
Basse Frequenze (ELF)	0 Hz- 300 Hz	Linee elettriche, elettrodomestici ecc.	cedono energia ai tessuti sotto forma di riscaldamento
Alte Frequenze (RF)	300 Hz - 300 GHz	Cellulari, ripetitori radioTv, forni a microonde ecc.	inducono correnti nel corpo umano





alta l'intensità di corrente sulla linea. In prossimità di una linea ad alta tensione, ad una distanza di circa 30 metri, i valori del campo elettrico sono inferiori a 1 kV/m, i valori di campo magnetico sono dell'ordine del  $\mu\text{T}^{21}$ .

L'intensità dei campi elettrico e magnetico diminuisce all'aumentare della distanza dal conduttore. I campi elettrico e magnetico dipendono anche dal numero e dalla disposizione geometrica dei conduttori, nonché dalla distribuzione delle fasi della corrente tra i conduttori stessi. In particolare le linee di trasporto possono viaggiare in terna singola (una linea con i tre conduttori per le tre fasi) o in terna doppia (due linee di tre conduttori ciascuna su di un'unica serie di tralicci).

Il campo elettrico è facilmente schermabile da parte di materiali quali legno o metalli, ma anche alberi o edifici: tra l'esterno e l'interno degli edifici si ha quindi una riduzione del campo elettrico. Il campo magnetico è difficilmente schermabile e diminuisce soltanto allontanandosi dalla linea. L'interramento delle linee permette di diminuire i campi nello spazio circostante, ma questa soluzione ha costi molto elevati e può essere effettuata solo per tratti limitati.

#### *Le sorgenti domestiche dei campi ELF*

Negli ambienti di vita e di lavoro, tutti gli apparecchi alimentati con l'energia elettrica sono sorgenti di campi elettrici e magnetici ELF. Il *campo elettrico* è sempre presente negli ambienti domestici indipendentemente dal funzionamento degli elettrodomestici. Il *campo magnetico* invece si produce solamente quando gli apparecchi vengono messi in funzione ed in essi circola corrente. I campi generati dagli apparecchi domestici sono localizzati in vicinanza della sorgente e quindi interessano solitamente zone parziali del corpo.

L'intensità dei campi è molto variabile a seconda del tipo di elettrodomestico, della sua potenza, della condizione di funzionamento<sup>22</sup>.

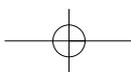
#### *Impianti fissi per telecomunicazioni*

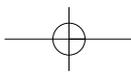
Un impianto di telecomunicazione è un sistema di antenne la cui funzione principale è quella di consentire la trasmissione di un segnale elettrico, contenente un'informazione, nello spazio aperto sotto forma di onda elettromagnetica. Le antenne possono

<sup>21</sup> T=Tesla, unità di misura del campo elettromagnetico.

<sup>22</sup> In tabella sono riportati i valori indicativi dei campi magnetici (espressi in  $\mu\text{T}$ ) generati da alcuni elettrodomestici a diverse distanze dal corpo

Sorgente	A ridosso	10 cm	20cm	30cm
Asciugacapelli	40÷100	40	5	1,5
Aspiratore	2÷235	20	7	3
Frullatore	50÷230	14	3,5	1,5
Ventilatore	30÷50	2,9	0,4	0,15
Lampada ad incandescenza	60	3,8	0,85	0,27
Radio registratore	0,3÷15	2	0,8	0,4
Coperta elettrica	0,4÷2,3	0,25	0,18	0,13
Televisore 14"	2÷7	2,5	1	0,5
Rasoio	50÷1300	20	5	1,7
Lavatrice	0,1÷27,5	12,6	10	7,2
Lavastoviglie	0,3÷3,4	0,2	0,11	0,1
Frigorifero	0,5÷1,7	1,5	1	0,25





essere sia trasmettenti (quando convertono il segnale elettrico in onda elettromagnetica) sia riceventi (quando operano la trasformazione inversa). Gli impianti di telecomunicazioni trasmettono ad alta frequenza (tipicamente le frequenze utilizzate sono comprese tra i 100 kHz e 300 GHz).

I ripetitori radiotelevisivi sono situati per lo più in punti elevati del territorio (colline o montagne), dato che possono coprire bacini di utenza che interessano anche diverse province.

La potenza in antenna è generalmente superiore al KW; entro circa dieci metri dai tralicci di sostegno, l'intensità di campo elettrico al suolo può raggiungere valori dell'ordine delle decine di V/m. Tuttavia la localizzazione di queste antenne prevalentemente al di fuori dei centri abitati permette di realizzare installazioni in regola con le norme di sicurezza relative all'esposizione della popolazione.

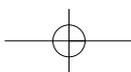
Le stazioni radio base (SRB) per la telefonia cellulare sono gli impianti di telecomunicazione più diffusi nei centri abitati. Ciascuna SRB è costituita da antenne che trasmettono il segnale al telefono cellulare ed antenne che ricevono il segnale trasmesso da quest'ultimo. Le antenne possono essere installate su appositi tralicci, oppure su edifici, in modo che il segnale possa essere irradiato senza troppe attenuazioni sul territorio interessato. Le frequenze utilizzate sono comprese tra i 900 MHz e i 1900 MHz e le potenze in antenna possono variare tra i 25 Watt (per sistemi GSM) e circa 70 Watt (per sistemi TACS). Ogni SRB interessa una porzione limitata di territorio, detta comunemente cella. A differenza degli impianti radiotelevisivi sono usati bassi livelli di potenza per evitare che i segnali provenienti da celle attigue interferiscano tra loro. Inoltre, grazie anche alle particolari tipologie di antenne impiegate, i livelli di campo elettromagnetico prodotto rimangono nella maggioranza dei casi molto bassi.

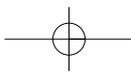
Al suolo, i livelli di campo elettrico che si riscontrano entro un raggio di 100-200 m da una stazione radio base sono generalmente compresi tra 0.1 e 2 V/m, mentre il D.M. 381/98 fissa a 20 V/m il limite di esposizione e a 6 V/m la misura di cautela (nel caso di edifici adibiti a prolungata permanenza).

All'aumentare dell'altezza da terra, il campo elettrico aumenta in quanto ci si avvicina alla direzione di massimo irraggiamento delle antenne trasmettenti (che di solito sono poste a 25-30 m da terra). A scopo cautelativo, nella zona circostante l'impianto, è necessario che non siano presenti edifici elevati in un raggio di circa 30-40 metri. In zone caratterizzate da alta densità di popolazione è necessaria l'installazione di un numero elevato di SRB, tuttavia la vicinanza relativa tra gli impianti stessi impone che le potenze in antenna siano mantenute, per quanto possibile, ridotte onde evitare i problemi dovuti alle interferenze dei segnali.

#### *Ponti radio*

Sono un esempio di sistemi a trasmissione direttiva. Essi sono realizzati con antenne paraboliche che irradiano l'energia elettromagnetica in fasci molto stretti per collegare tra loro due antenne anche molto lontane e tra le quali non devono essere presenti ostacoli. Solitamente vengono utilizzate potenze molto basse (spesso anche inferiori al Watt). Nonostante l'elevato impatto visivo di questi impianti, l'elevata direttività delle antenne e le basse potenze utilizzate rendono trascurabili gli effetti di questo tipo di trasmissione.





### Telefoni cellulari

Il telefono cellulare è una parte del sistema che costituisce le rete radiomobile. È un dispositivo a bassa potenza che riceve e trasmette radiazione elettromagnetica nella banda delle cosiddette microonde<sup>23</sup>.

Anche se i telefoni cellulari trasmettono molta meno potenza rispetto alle stazioni radio base, la testa dell'utente, che si trova quasi a contatto con l'antenna, è sottoposta ad un assorbimento di potenza elevato. Le intensità di campo elettrico a 5 cm dall'antenna di un telefono cellulare sono comprese tra circa 10 e 100 V/m, mentre la quantità di potenza assorbita diminuisce con la distanza: a 30 cm dal telefono mobile essa è ridotta di circa 100 volte.

## 17. Effetti dell'inquinamento elettromagnetico

Uno degli ultimi studi sui possibili effetti sulla salute dei campi elettromagnetici<sup>24</sup> afferma che esiste solo qualche prova epidemiologica che a un'esposizione prolungata ai più alti livelli di potenza dei CEM si associ un basso rischio di leucemia infantile. Tale prova epidemiologica non è sufficientemente forte da portare alla conclusione che alcuni CEM causino l'insorgere di casi di leucemie infantili.

È comunque necessario distinguere tra effetti sanitari acuti, o di breve periodo, ed effetti cronici, o di lungo periodo.

Gli effetti acuti possono manifestarsi come immediata conseguenza di esposizioni elevate al di sopra di una certa soglia.

Sono stati segnalati per esposizione alle alte frequenze (RF) le seguenti patologie:

- opacizzazione del cristallino, anomalie alla cornea;
- riduzione della fertilità;
- alterazioni delle funzioni neurali e neuromuscolari;
- alterazioni nel sistema immunitario;
- e per esposizione alle basse frequenze (ELF)
- effetti sul sistema visivo e sul sistema nervoso centrale;
- stimolazione di tessuti eccitabili;
- extrasistole e fibrillazione ventricolare.

Sono stati riscontrati inoltre sintomi quali cefalea, insonnia, affaticamento, in presenza di campi al di sotto dei limiti raccomandati per la protezione dagli effetti acuti (ipersensibilità elettromagnetica).

Gli effetti cronici possono manifestarsi dopo periodi anche lunghi di latenza in conseguenza di lievi esposizioni, senza alcuna soglia certa.

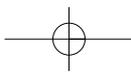
Tali effetti hanno una natura probabilistica: all'aumentare della durata dell'esposizione aumenta la probabilità di contrarre un danno ma non l'entità del danno stesso.

Gli effetti cronici sono stati studiati attraverso numerose indagini epidemiologiche e studi su animali, che hanno dato fino ad oggi riscontri controversi.

<sup>23</sup>Onde con frequenze comprese fra  $10^9$  Hz ed alcune unità di  $10^{11}$  Hz.

<sup>24</sup> Advisory Group on Non-ionising Radiation NRPB *Power Frequency Electromagnetic Fields and the Risk of cancer*, London, marzo 2001.





L'Istituto Superiore di Sanità ha redatto nel 1998 un rapporto<sup>25</sup> con cui raccomanda di approfondire ulteriormente il problema al fine di disporre di nuovi dati scientifici che possano contribuire al prosieguo della ricerca nel campo.

I maggiori organismi scientifici nazionali ed internazionali (Istituto Superiore di Sanità, OMS, ICNIRP, NIEHS) concordano nel ritenere che, allo stato attuale delle conoscenze, la correlazione tra l'esposizione ai campi elettromagnetici ELF e il cancro sia debole, e non sia dimostrato il relativo nesso di causalità.

Resta il fatto che il *National Institute of Environmental Health Sciences*, (NIEHS, USA) ha valutato i campi ELF solamente come un "possibile cancerogeno" per l'uomo, basandosi sulle cinque categorie di classificazione usate dalla IARC (Agenzia Internazionale per la Ricerca sul Cancro), mentre ad esempio il benzene è stato identificato come cancerogeno.

### 18. Inquinamento acustico

Il rumore è stato definito per la prima volta dal D.P.C.M. 1 marzo 1991 dettante *Limiti massimi di esposizione al rumore negli ambienti abitativi e nell'ambiente* come «qualunque emissione sonora che provochi sull'uomo effetti indesiderati, disturbanti o dannosi o che determini un qualsiasi deterioramento qualitativo dell'ambiente».

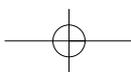
La legge 26 ottobre 1995 n. 447 Legge quadro sull'inquinamento acustico definisce i principi fondamentali per la tutela dell'ambiente esterno e dell'ambiente abitativo dall'inquinamento acustico. La legge contiene la nozione di inquinamento acustico: «l'introduzione di rumore nell'ambiente abitativo o nell'ambiente esterno tale da provocare fastidio o disturbo al riposo ed alle attività umane, pericolo per la salute umana, deterioramento degli ecosistemi, dei beni materiali, dei monumenti, dell'ambiente abitativo o dell'ambiente esterno o tale da interferire con le legittime funzioni degli ambienti stessi».

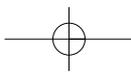
### 19. Nozioni di acustica

Un rumore, o più generalmente un suono, è generato dalla vibrazione di un corpo che viene trasmessa nell'aria attraverso delle onde di compressione e di rarefazione. Ciò avviene perché la variazione di pressione delle onde di compressione e rarefazione fa oscillare le particelle d'aria (come quando si getta un sasso nell'acqua calma di uno stagno e si vedono oscillare le foglie che galleggiano sotto l'azione delle onde); il numero di oscillazioni complete che avvengono in un secondo rappresentano la frequenza del suono, che viene espressa in Hertz (Hz).

Le onde sonore, quando giungono all'orecchio, esercitano una pressione sul timpano, che viene messo in vibrazione alla stessa maniera del corpo che ha generato il suono. Le oscillazioni del timpano mettono in moto una catena di membrane (martello, incudine e staffa) che trasmettono le vibrazioni all'orecchio interno, costituito da una serie di canali e di camere di forma complessa chiamati "labirinto", dove le vibrazioni sono trasformate in segnali nervosi inviati, quindi, al cervello.

<sup>25</sup> S. LAGORIO, P. COMBA, I. IAVARONE, G.A. ZAPPONI, *Tumori e malattie neurodegenerative in relazione all'esposizione a campi elettrici e magnetici a 50/60 Hz: rassegna degli studi epidemiologici*, Istituto Superiore di Sanità, 1998.





L'orecchio umano è dunque un organo molto complesso e delicato che è sensibile a tutti quei suoni che hanno una frequenza compresa fra i 20 e i 20.000 Hz. In particolare l'orecchio è estremamente sensibile nella fascia di frequenza che va dai 500 ai 5000 Hz.

I parametri da considerare per valutare in modo oggettivo il disturbo da rumore sono dunque:

- Il *livello di rumore* percepito istante per istante;
- lo *spettro delle frequenze* che lo compongono;
- la sua *durata*;
- la sua *distribuzione* nel tempo;
- la "*caratterizzazione acustica*" dell'ambiente in cui il rumore viene immesso (cioè il cosiddetto "rumore di fondo" riscontrabile in assenza della sorgente disturbante).

La valutazione finale dell'accettabilità del rumore tiene poi conto anche di elementi di altro genere, in particolare di considerazioni di ordine economico e sociale che riguardano sia l'individuo che l'ambiente: così, i limiti di accettabilità per la popolazione nel suo insieme sono notevolmente inferiori a quelli previsti per i lavoratori e tengono conto dei vincoli imposti dallo sviluppo economico (presenza di industrie, di strade, di ferrovie).

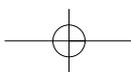
Poiché l'intervallo di udibilità umano è assai ampio, la misura del livello di pressione sonora viene espressa mediante una scala logaritmica attraverso il decibel (dB).

Grazie all'utilizzo della scala logaritmica a grandi differenze di pressione corrispondono piccole variazioni del livello sonoro; il raddoppio della potenza produce incrementi di livello sonoro di soli 3 dB. Se ad esempio, un campanello produce un livello sonoro globale di 70 dB, affiancando un altro campanello uguale si ottiene un livello di pressione sonora complessivo di 73 dB e non di 140 dB. Inoltre per tener conto della maggior sensibilità dell'orecchio umano a determinate frequenze sono state create delle curve di pesatura che adattano la risposta degli strumenti per la misura del suono alla sensibilità propria dell'orecchio. La curva più utilizzata è quella denominata "A" e tiene conto della scarsa sensibilità ai suoni a bassa frequenza rispetto a quelli con frequenze medio-alte.

Gli strumenti per la misura del suono vengono chiamati fonometri e misurano la variazione del livello di pressione sonora mediante un microfono. Essi sono in grado di misurare gli eventi sonori mentre si verificano e di analizzarne le caratteristiche.

Per poter paragonare tra loro rumori di diversa entità e durata, si può calcolare il valore del rumore mediato in un determinato periodo di tempo: a questa quantità, che prende il nome di livello continuo equivalente (Leq), viene attribuita una grande importanza, perché eventi sonori con uguale valore di Leq, a parità di tempo di misura, hanno lo stesso contenuto di energia sonora e quest'ultima può essere correlata ai possibili danni al sistema uditivo.

È importante comunque sottolineare che la misura del disturbo da rumore è sempre il tentativo di trasferire in termini oggettivi un fenomeno soggettivo quale il disturbo, e che dunque i risultati di questa valutazione possono non coincidere con le valutazioni individuali.



## 20. Fonti e tipologie di inquinanti acustici

Le principali fonti di rumore<sup>26</sup> che interessano da un punto di vista ambientale sono in ordine di importanza:

- il rumore da traffico (traffico veicolare, ferroviario e aeroportuale);
- il rumore da attività industriale e artigianale;
- il rumore originato da attività musicali e ricreative;
- il rumore generato da attività e fonti di rumore in ambiente abitativo.

### *Il rumore da traffico*

Il traffico è una delle principali sorgenti di inquinamento acustico. Le principali tipologie sono il *traffico veicolare* che, originato dal flusso di veicoli, è la principale fonte di rumore in ambiente urbano ed extraurbano. Il livello di rumore dipende da diversi parametri quali il flusso di veicoli, il tipo di veicoli, il tipo di asfalto o fondo stradale, la presenza e le dimensioni degli edifici lungo la strada, le condizioni microclimatiche. Il *traffico ferroviario* originato dal flusso dei convogli ferroviari che attraversano le città o agglomerati di edifici. Il livello di rumore dipende dal flusso e dalla velocità dei convogli, dalla presenza e dalla dimensione degli edifici lungo la linea ferroviaria, dalle condizioni microclimatiche. Il *traffico aeroportuale*, originato dal traffico aereo in prossimità di aeroporti; dipende dal flusso e dalla velocità degli aerei, dalla distribuzione degli edifici lungo le principali direzioni di atterraggio e di decollo e dalle condizioni microclimatiche. In questo caso possono essere emessi livelli di rumore molto elevati.

<sup>26</sup> La tabella seguente riporta i livelli sonori di alcuni tipi di sorgenti.

<i>Sorgente Sonora</i>	<i>Livello Sonoro dB(A)</i>
soglia di udito	0
soglia di rilevabilità di un normale fonometro	20
ambiente considerato molto silenzioso	25
conversazione sussurrata	30
Frigorifero	35
condizionatore d'aria autonomo	50
auto bassa velocità	55
lavabiancheria lavaggio	60
conversazione normale	60
Aspirapolvere	70
macchina da cucire elettrica	70
Automobile	71
lavabiancheria centrifuga	75
strada a traffico intenso	75
Pianoforte	80
Autocarro	80
treno in transito	85
strumento musicale a corda	90
clacson auto	97
strumento musicale a fiato	100
aereo in fase di decollo	120
soglia del dolore	130



### *Il rumore da attività industriale e artigianale*

Il rumore può essere originato da impianti, macchinari ed emissioni in atmosfera di industrie ed attività artigianali di dimensioni variabili e con emissioni di rumore estremamente diversificate. Tali emissioni possono interessare, se le attività produttive non sono inserite in zone esclusivamente industriali anche ambienti abitativi.

### *Il rumore da attività musicali/ricreative*

Interessano discoteche, piano bar, spettacoli musicali sia all'aperto che in ambiente chiuso. Possono essere emessi livelli di rumore piuttosto elevati specialmente in periodo notturno, con notevoli disagi alla popolazione residente.

### *Il rumore da attività e fonti di rumore in ambiente abitativo*

Le emissioni in questo caso sono dovute principalmente ad impianti condominiali ed elettrodomestici (condizionatori, pompe di calore, impianti di riscaldamento, autoclavi ed elettrodomestici di uso casalingo). Interessano generalmente gli ambienti abitativi.

## *21. Effetti del rumore sull'uomo*

Il rumore può assumere livelli tali da nuocere all'integrità fisica e psichica dell'uomo. La scienza medica è da tempo concorde nell'affermare che gli eccessi di rumore oltre a danneggiare l'apparato uditivo possono arrecare notevoli problemi al sistema nervoso, all'apparato cardiovascolare nonché a quelli digerente e respiratorio. Si possono distinguere tre tipi di disturbi provocati dal rumore.

*Effetti nocivi sull'organo dell'udito.* Il danno specifico più grave all'organo dell'udito è rappresentato dalla sordità. La perdita dell'udito è un danno permanente (le cellule danneggiate non possono riprodursi) ed è un evento che si verifica in genere in seguito ad esposizione a livelli molto elevati di rumore, per periodi prolungati e dell'ordine di anni. Generalmente si possono raggiungere tali livelli di rumore solamente in ambienti lavorativi, più rara è la perdita dell'udito a causa di eventi occasionali (esplosioni, traumi ecc ...).

La sensibilità al rumore ha comunque una spiccata variabilità individuale: mentre alcuni individui sono in grado di tollerare alti livelli di rumore per lunghi periodi, altri nello stesso ambiente vanno rapidamente incontro ad una diminuzione della sensibilità uditiva (ipoacusia).

Pur tenendo conto della variabilità individuale, esistono livelli di rumore che possono essere ritenuti sicuri, generalmente nei soggetti esposti a livelli inferiori a 75 dB(A) non compaiono disturbi all'udito. Possono verificarsi i primi danni solo a seguito di un'esposizione a 75 dB(A) per 8 ore al giorno per 40 anni.

*Effetti extrauditivi psicosomatici.* Quando avvertiamo un rumore fastidioso, la prima reazione è quella di individuarne la sorgente e, se possibile, evitare il disturbo. In numerose occasioni questo non è possibile, per cui l'organismo rimane esposto ad un agente che gli è nocivo. Ciò determina l'instaurarsi di una condizione stressante: il rumore è il più noto e studiato fattore di stress fisico dell'ambiente.

Esso determina, come gli altri fattori di stress, una serie di reazioni di difesa (modificazioni del ritmo dei respiro e accelerazione della frequenza cardiaca) e se lo stimolo permane a lungo o se le capacità di difesa dell'organismo vengono meno, possono ve-





rificarsi vere e proprie malattie psicosomatiche: disturbi all'apparato cardiovascolare, gastroenterico, respiratorio e del sistema nervoso centrale. Tali disturbi vengono indicati come effetti extrauditivi del rumore proprio perché interessano altri apparati dell'organismo.

A seconda della reattività dei singoli soggetti gli effetti si possono manifestare già per livelli di rumore inferiori ai 70 dB(A), tuttavia possono comparire anche a seguito di stimolazioni molto lievi. Considerando che i livelli di rumore urbano generalmente sono compresi tra i 40 e gli 80 dB(A) è comprensibile la rilevanza di insorgenza di effetti extrauditivi nell'ambito della popolazione.

Va considerato che l'abitudine ad un certo tipo di rumore non salva chi lo subisce dai danni fisiologici che provoca.

*Effetti generali di disturbo.* Anche per livelli molto bassi e per esposizioni brevi possono verificarsi condizioni di alterazione dello stato di benessere. Il rumore può disturbare il riposo, il sonno e la comunicazione degli esseri umani, come singoli e come comunità. Le interferenze con le varie attività umane, la ridotta comprensione delle parole, i disturbi del sonno e del riposo, le interferenze sull'attenzione, sul rendimento e sull'apprendimento determinano condizioni che possono ostacolare le attività di relazione e in generale peggiorare la qualità della vita.

## 22. Considerazioni conclusive

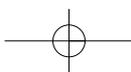
Il percorso da intraprendere per una riduzione dei fenomeni di inquinamento è successiva all'avvio di un nuovo modello di sviluppo. È indispensabile attuare un cambiamento dell'attuale modello di sviluppo economico e sociale, in primis nei paesi sviluppati, invertendo la tendenza che attribuisce all'ambiente ed alle risorse naturali gran parte dei prezzi da pagare per sostenere la crescita economica.

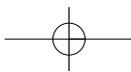
Il grande rilievo dato all'uso sostenibile delle risorse naturali è di fondamentale importanza, in quanto è chiaro che l'adozione di misure per il contenimento dell'inquinamento e il disaccoppiamento tra pressioni e crescita non sono sufficienti se comunque l'aumento della produzione e del consumo sovrasta i benefici ottenuti dall'applicazione delle suddette misure di tutela.

È indispensabile, quindi, perseguire uno sviluppo sostenibile parallelamente e in sinergia all'indipendenza dell'economia ambientale. Le politiche integrate l'una con l'altra, devono elaborare una strategia di sviluppo sostenibile, riesaminando le politiche di incentivi e copertura dei costi, utilizzando l'analisi in modo più sistematico e soprattutto elevando il livello degli investimenti nelle infrastrutture ambientali, lasciando alle politiche nazionali la decisione se finanziarie tali operazioni con fondi pubblici o affidandosi al mercato.

Una politica integrata, perseguendo lo sviluppo sostenibile, riesaminando le politiche di incentivi e copertura dei costi, utilizzando l'analisi in modo più sistematico e soprattutto elevando il livello degli investimenti nelle infrastrutture ambientali, lasciando alle politiche nazionali la decisione se finanziarie tali operazioni con fondi pubblici o affidandosi al mercato.

Sarebbe opportuno riesaminare il sistema degli incentivi, dei sussidi, dei rimborsi e delle esenzioni fiscali, con l'obiettivo di ridisegnare una fiscalità su base ecologica, per





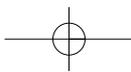
coprire i costi dell'utilizzo delle risorse ambientali, secondo il principio di far pagare di più a chi inquina e consuma. Tale approccio trova un fondamento nel *World Summit di Johannesburg*<sup>27</sup> del 2002 che, nel suo "piano di implementazione", afferma «è necessario cambiare radicalmente il modo in cui le società producono e consumano, se si vuole assicurare uno sviluppo sostenibile».

Gli strumenti proposti per questo cambiamento radicale, con evidenti implicazioni locali, sono:

1. incoraggiare e promuovere programmi che prevedano:
  - attività, strumenti, politiche, misure con meccanismi di monitoraggio e di valutazione, utilizzando anche appositi indicatori;
  - l'applicazione del principio "chi inquina paga";
  - l'utilizzo di analisi del ciclo di vita dei prodotti;
  - iniziative di sensibilizzazione, informazione e formazione dei consumatori
2. aumentare gli investimenti nelle produzioni pulite e tecnologie non inquinanti:
  - attivando incentivi per investimenti in produzioni non inquinanti ed ecoefficienti
  - appoggiando programmi, centri produttivi e tecnologie non inquinanti;
  - realizzando programmi di formazione diretti alle piccole e medie imprese
3. promuovere la responsabilità, la trasparenza ecologica e sociale delle imprese:
  - incoraggiando il settore industriale ad adottare le certificazioni ambientali
  - incoraggiando gli istituti finanziari ad integrare le considerazioni relative allo sviluppo sostenibile nei loro processi decisionali
4. incoraggiare le autorità competenti a tutti i livelli a:
  - promuovere appalti pubblici che incoraggino lo sviluppo e la diffusione di beni e servizi ecologicamente compatibili
5. attivare politiche energetiche sostenibili:
  - integrando le valutazioni energetiche nei programmi e nelle politiche di tutti i settori, dall'industria ai trasporti, dall'agricoltura all'edilizia, promovendo l'efficienza energetica;
  - incrementando in modo consistente la quota delle fonti di energia rinnovabile;
  - elaborando programmi di risparmio energetico;
  - aumentando l'impegno nella ricerca tecnologica per le fonti rinnovabili;
  - rivedendo il sistema fiscale ed eliminando sussidi dannosi.
6. promuovere una modalità di sviluppo sostenibile:
  - con strategie per ridurre l'inquinamento ed il traffico ed assicurare trasporti sicuri, economici ed efficienti;
  - con investimenti per sistemi di trasporto multi-modali e per i trasporti pubblici collettivi
7. prevenire gli sprechi e massimizzare il riutilizzo ed il riciclo dei materiali con sistemi di gestione dei rifiuti che diano la priorità alla prevenzione, al riuso ed al riciclaggio

<sup>27</sup> Alla fine dell'agosto 2002, dieci anni dopo quello di Rio, si è tenuto a Johannesburg il World Summit sullo sviluppo sostenibile. L'obiettivo principale del summit è stato quello di individuare delle strategie per sradicare la povertà, requisito essenziale per lo sviluppo sostenibile, in particolare nei Paesi in via di sviluppo.





È utile, quindi, considerare in un'ottica di sviluppo sostenibile i quattro criteri che devono stare alla base di un sistema produttivo termodinamicamente aperto:

*Rigenerazione:* le risorse naturali rinnovabili non devono essere usate al di sopra dei limiti propri di rigenerazione a lungo termine;

*Sostituzione:* le risorse non rinnovabili vanno usate con efficienza nella misura che può essere compensata della sostituzione con risorse rinnovabili o altre forme di capitale;

*Assimilazione:* il rilascio di inquinanti deve essere commisurato alla capacità di assimilazione degli ecosistemi mantenendo le concentrazioni al di sotto dei livelli compatibili con la salute dell'uomo e dell'ambiente. Emissioni zero per le sostanze non tollerate, tossiche, persistenti o bio-accumulative;

*Reversibilità:* occorre restare entro i limiti determinati dalla resilienza e dalla capacità locale di carico degli ecosistemi senza danneggiare i popolamenti, specialmente se minacciati o a rischio. Le attività antropiche che producono effetti irreversibili devono essere interdette e devono essere salvaguardati i processi capaci di preservare o recuperare gli ecosistemi.

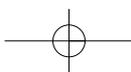
Parallelamente ad un percorso di mutamento antropologico e di assunzione di una nuova etica di sviluppo è, come accennato, auspicabile l'utilizzo di strumenti che possano attribuire un prezzo all'uso/abuso dell'ambiente, secondo il principio di "chi inquina paga". Tali oneri potrebbero essere applicati secondo diversi criteri e da diverse tipologie di attori (produttori-consumatori):

- oneri applicati alla dispersione di sostanze inquinanti nell'aria, nell'acqua o nel suolo sulla generazione di rumore; basati sulla quantità, qualità di agente inquinante nonché di danni provocati all'ambiente;
- recupero dei costi di trattamento, di raccolta e smaltimento;
- imposte, a diverse scale di produzione, sull'uso, il consumo e lo smaltimento di sostanze dannose per l'ambiente;
- permessi negoziabili relativi alle quantità massime di inquinamento ammissibile;
- versamento di cauzioni per prodotti inquinanti da rifondere in caso di restituzione, dopo l'uso.

«In teoria le imposte sull'inquinamento rappresentano uno strumento importante per internalizzare i costi esterni del danno da inquinamento provocato dalle imprese e per ridurre le emissioni inquinanti ad un livello ottimale sostenibile. Esse presentano inoltre diversi effetti secondari desiderabili, in quanto possono inviare ai consumatori segnali sulle conseguenze dei loro acquisti in relazione all'inquinamento [...]. La determinazione esatta del livello appropriato di un'imposta sull'inquinamento dipende dalla disponibilità di informazioni precise sui costi del danno derivante dall'inquinamento e sui vantaggi derivanti dalla produzione di beni che causano tale inquinamento». (TURNER, PEARCE, BATEMAN, *Economia ambientale*, 2003).

Nei casi in cui vengano emesse nell'ambiente delle sostanze persistenti, o nei casi in cui fossero probabili effetti dannosi per la salute, o ancora in situazioni in cui esiste una grande incertezza, si deve privilegiare la prudenza, secondo il principio precauzionale. In questi casi la norma di legge può benissimo essere più efficiente, più affidabile e politicamente più accettabile degli strumenti economici.

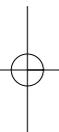
Nel lungo periodo inoltre è molto più probabile che i regolamenti assicurino uno sfruttamento delle risorse entro i limiti necessari ad assicurare la sostenibilità.





## Bibliografia

- AA. VV., *Manuale delle leggi ambientali*, Milano, 2002  
AA. VV., *Siti contaminati*, Milano, 2001  
ADVISORY GROUP ON NON-IONISING RADIATION NRPB *Power Frequency Electromagnetic Fields and the Risk of cancer*, London, 2001  
AMATASI, G., *Richiami di acustica*, SCS Controlli e sistemi, 2000  
ANPA, *Emissioni in atmosfera e qualità dell'aria in Italia*, Roma, 1999  
BUTTI, L., *Testo unificato della normativa sull'inquinamento atmosferico*, Milano, 1992  
D'ANGELO, S., *La tutela dell'aria*, Milano, 1993  
DELL'ANNO, P., *Introduzione alla legge sull'inquinamento elettromagnetico*, in *Ambiente*, 2001,5  
DELL'ANNO, P., *La tutela delle acque dall'inquinamento*, Rimini, 2000  
FRACCHIA, F., *L'inquinamento acustico*, Padova, 2001  
MAGLIA S., *Inquinamento elettromagnetico: incertezze scientifiche e normative*, in *Rivistambiente*, 2000, 5  
MENCUCCINI, C., SILVESTRINI, V., *Fisica II Elettromagnetismo Ottica*, Napoli, 1988  
MINISTERO DELL'AMBIENTE, *Rapporto sull'inquinamento*  
MISITI, A., *Fondamenti di Ingegneria Ambientale*, Roma, 1994  
PASQUALINI SALSA, C., *Diritto ambientale*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2003  
PERNICE TUNESI, *La bonifica dei siti inquinati*, Milano, 2000  
REGIONE VENETO, *Rapporto sugli indicatori ambientali del Veneto*, 2002  
RONCHI, E., *Ecologia come seconda modernità*, Piacenza, 2003  
SIRINI, P., *Ingegneria sanitaria-ambientale*, Milano, 2002  
TUMBIOLO, R., *L'inquinamento elettromagnetico*, Milano, 2001  
TURNER, PEARCE, BATEMAN, *Economia ambientale*, 2003  
VISMARA, R., *Ecologia Applicata*, Milano, 1992





## *Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente*

Fabio Gigliani

**SOMMARIO:** 1. *La necessità dell'intervento pubblico a difesa dell'ambiente* - 2. *Il problema della nozione giuridica di ambiente*; 2.1. *Il dibattito sulla nozione giuridica di ambiente*; 2.2. *Considerazioni conclusive alla luce della riforma del titolo V della Costituzione* - 3. *La tutela dell'ambiente negli ordinamenti francese, tedesco e spagnolo*; 3.1. *Francia*; 3.2. *Germania*; 3.3. *Spagna* - 4. *Gli strumenti di tutela* - 5. *Il modello prevalente del command and control* - 6. *Il modello negoziale e della responsabilità diffusa*.

### *1. La necessità dell'intervento pubblico a difesa dell'ambiente*

La tutela dell'ambiente è convenzionalmente fatta rientrare nei c.d. diritti di nuova generazione volendo intendere con ciò sia che questi succedono diacronicamente a quelli civili e sociali, sia che la loro tutela presenta elementi strutturali differenti da quelli. Come in tutte le sintesi schematiche, anche questa si caratterizza per un elevato livello di approssimazione non essendo poi così semplice stabilire né date certe per l'inizio del diritto in questione, né trovare forme del tutto originali di tutela. Certo è che, nonostante i descritti limiti, questa qualificazione della tutela dell'ambiente appare utile almeno per due aspetti: da una parte, serve a indicare che l'affermazione del diritto ambientale si attesta in un certo momento storico relativamente recente, dall'altra, che la sua tutela prevede la composizione di istituti del diritto non consueti o, comunque, articolati in modo tale da dare vita a forme originali di tutela.

Per quanto concerne il primo aspetto è da premettere che l'ambiente è considerato un *merit good*, ovvero uno di quei beni che una collettività storica valuta particolarmente meritevole di tutela, perché le sue utilità sono ritenute essenziali per tutti i suoi componenti. Tale consapevolezza del valore di questo bene è, come detto, relativamente recente. Benché non sia possibile individuare una data certa da cui far partire questa elevazione dell'attenzione verso l'ambiente (né mancano esempi concreti di legislazione e trattati pro-ambiente antecedenti), gli anni '70 dello scorso secolo sono considerati quelli nei quali la tutela dell'ambiente ha acquisito una rilevanza fondamentale, tanto a livello nazionale quanto a livello internazionale. Va infatti rimarcato che la considerazione dell'ambiente è accresciuta non solamente nei singoli ordinamenti statuali, ma anche a livello sovranazionale e internazionale. Non a caso è la Conferenza internazionale di Stoccolma del 1972 a rappresentare uno spartiacque decisivo, il momento nel quale l'attenzione e la preoccupazione per lo stato delle condizioni ambientali richiedono l'assunzione dei primi impegni comuni globali degli stati a difesa dell'ambiente. È sempre in questi anni che la Comunità economica europea avvia i programmi d'azione quinquennali che ancora oggi costituiscono lo strumento basilare di coordinamento delle politiche a favore dell'ambiente. Sempre negli anni '70 poi, si registrano in ambito europeo, ma non solo, la formazione di nuovi testi costituzionali in cui l'ambiente diviene esplicitamente oggetto di tutela al pari dei diritti civili e sociali.

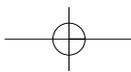
La qualificazione di *merit good* dell'ambiente comporta anche un'altra conseguenza, ovvero la necessità che la sua tutela sia assicurata dai poteri pubblici. L'ambiente (e la sua tutela), infatti, non è uno di quei prodotti o servizi che possono essere offerti dal mercato: a impedire ciò è il carattere di non esclusività del bene ambiente. Il bene ambiente non è oggetto di appropriazione esclusiva e pertanto non può costituire bene di scambio. Rispetto a questo tipo di beni o servizi il mercato potrebbe trovarsi in una duplice condizione: o non è interessato a produrre un tale servizio, perché l'offerta non è in grado di incidere e selezionare la domanda e, quindi, non è in grado di ricavare adeguati guadagni, o lo è, ma allora il servizio garantito è assolutamente inadeguato a soddisfare tutti i bisogni potenziali, al punto che risulta necessario l'intervento correttivo o sostitutivo dei pubblici poteri. La qualità dell'aria, la prevenzione collettiva, il trattamento dei rifiuti, il controllo degli alimenti, l'uso delle biotecnologie, ecc., comportano la necessità che i loro benefici siano estesi alla generalità della popolazione, il che può avvenire principalmente con strumenti di intervento pubblico.

Ma vi è anche un'altra ragione che spiega la necessità dell'intervento pubblico. Se l'ambiente è divenuto bene giuridicamente protetto solamente negli anni più recenti, è perché la sua lesione non costituiva fino a quel momento una fattispecie da cui far discendere la responsabilità in capo ai soggetti che compivano il comportamento antigiuridico. Ciò si spiega col fatto che i termini della responsabilità giuridica si sono consolidati tradizionalmente come lesione di sfere giuridiche protette appartenenti a soggetti specifici e individuabili. Nel caso dell'ambiente la lesione di questo bene ha ripercussioni su una moltitudine di soggetti, generali, non individuabili e perfino non ancora esistenti al momento del fatto compiuto. Ne consegue che in termini di titolarità del diritto esiste il problema dell'individuazione di chi possa far valere il diritto ambientale, non essendo immediatamente ricavabile dagli elementi di diritto. Ciò impone l'esigenza di una qualificazione pregiudiziale e preventiva dei soggetti idonei a garantire la protezione di queste utilità. Naturalmente questi soggetti eleggibili possono anche essere privati, ma il carattere metaindividuale degli interessi ambientali necessita che la tutela sia garantita innanzitutto dai soggetti pubblici, che sono tenuti per diritto a perseguire gli interessi generali.

In termini più economici si può dire che è esperienza comune che la tutela dell'ambiente assume rilevanza anche per porre un limite agli effetti indiretti derivanti dall'azione degli uomini, sicché viene spesso a configurarsi come tentativo di confinare le esternalità negative che ricadono sulla collettività. Poiché, appunto, le esternalità fuoriescono dal controllo dei soggetti materialmente attivi che le hanno prodotte, i soggetti privati non sono in grado di riassorbire volontariamente i costi determinati e le ricadute negative sulla collettività. Per questa ragione, pertanto, l'intervento della Pubblica Amministrazione diventa necessario.

Rimane ora da approfondire l'altro aspetto preliminarmente evidenziato a proposito del diritto ambientale come diritto di nuova generazione, ovvero le forme di tutela specificamente attivabili. A questo proposito sembra possibile ricalcare tre forme di tutela: quella dei diritti sociali, quella del dominio pubblico e, infine, quella relativa allo schema della *res communes omnium*.

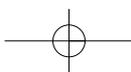
Il coinvolgimento necessario dei poteri pubblici a tutela del diritto dell'ambiente potrebbe rendere quasi automatica l'assimilazione del modello di tutela riferito ai dirit-



ti sociali. Infatti, come in quelli, anche la tutela dell'ambiente soddisfa dei bisogni collettivi e necessita di una struttura organizzativa dei poteri pubblici, sia pure molto composita<sup>1</sup>. Peraltro, anche a voler aderire a quell'impostazione senz'altro preferibile secondo cui le differenze di tutela tra diritti sociali e diritti civili non vadano eccessivamente accentuate, si può riscontrare come anche la tutela dell'ambiente preveda l'impiego di strumenti giuridici assai diversificati che non si riducono alla mera organizzazione di servizi volti a soddisfare bisogni collettivi. Ciò verrà chiarito meglio in seguito, ma è sufficiente ricordare che la tutela dell'ambiente si caratterizza fortemente per l'adozione di strumenti regolatori, di prescrizioni e divieti diretti, esattamente come avviene peraltro anche nei diritti sociali. E ancora, così come nei diritti sociali, non è neppure esatto supporre che la tutela degli interessi collettivi, propria delle misure a protezione dell'ambiente, avvenga a detrimento degli individui, i quali, in realtà, sono poi sempre i destinatari diretti dell'azione pubblica (ad esempio, la depurazione delle acque soddisfa certamente un bisogno di una comunità, ma in definitiva esso soddisfa il bisogno individuale di ogni cittadino a poter fruire di acqua potabile nelle proprie abitazioni). Tuttavia vi è un elemento essenziale che impedisce di assimilare del tutto la tutela dell'ambiente alla tutela dei diritti sociali: mentre nei diritti sociali il fine ultimo è quello della realizzazione dell'eguaglianza secondo l'art. 3 Cost., nel caso della tutela dell'ambiente vi possono essere una pluralità di interessi non collegati esclusivamente all'eguaglianza. Il principale problema che devono soddisfare gli interventi pubblici a tutela dei diritti sociali è quello di garantire l'accesso ai servizi e alle prestazioni a tutti coloro che lo domandano, la tutela dell'ambiente può prescindere invece anche dalla domanda delle prestazioni.

La conclusione appena raggiunta può indurre a ritenere che dunque la tutela dell'ambiente non solo necessita dell'intervento dei poteri pubblici, ma deve essere garantita su iniziativa esclusiva di questi. Se la tutela prescinde dalla domanda di chi è interessato, significa che essa è garantita in via unilaterale dalla Pubblica Amministrazione, che ne è a questo punto l'unica responsabile. Uno schema di tutela così impostato presupporrebbe la configurazione di un rapporto di dominio della Pubblica Amministrazione rispetto al bene ambiente, con la conseguenza che essa ne può pienamente disporre. D'altra parte non sono pochi i casi in cui la tutela dell'ambiente consiste nella gestione e nella disposizione dei beni demaniali e patrimoniali, in cui il rapporto di dominio tra il soggetto pubblico e il bene è legittimato dalla proprietà dello stesso bene. E, sia pure in un senso lato, ogni qualvolta l'Amministrazione è attributaria del potere di fissare disposizioni prescrittive e divieti di comportamenti di terzi, si ripropone uno schema di tutela che appare simile a quello di dominio. Una conferma ulteriore di questa impostazione potrebbe provenire dalle norme sulla responsabilità per danno ambientale che attribuiscono alla Pubblica Amministrazione l'esclusività dell'azione. Tuttavia, nonostante queste similitudini, si deve altresì osservare che, innanzitutto, il diritto ambientale è garantito attraverso anche forme partecipative dei privati, in ossequio al dovere di solidarietà che può essere fatto discendere dall'art. 2 Cost. In secondo luogo, la tutela dell'ambiente si esercita anche rispetto alla gestione e alla regolazione di beni

<sup>1</sup> In proposito risultano estremamente chiare le pagine, dedicate ai riflessi organizzativi dei compiti di tutela contro gli inquinamenti, di E. CAPACCIOLI, *Profili giuridico-organizzativi della tutela contro l'inquinamento dell'aria e dell'acqua*, in *Foro amm.*, III, 1970, 299 ss.





che appartengono a soggetti estranei alla Pubblica Amministrazione, dove dunque lo schema del dominio sul bene non può trovare conferma. Oltretutto non può passare inosservato che la Pubblica Amministrazione, nelle sue varie forme, è molto spesso anche il soggetto che mina l'ambiente e non dunque solamente il responsabile della sua tutela<sup>2</sup>.

Così si passa alla terza forma di tutela che è quella che ricalca la tutela della *res communes omnium*. In questo caso, la tutela ambientale si caratterizzerebbe per essere composta di strumenti molto vari tra loro, tesi tutti a rendere fruibili le condizioni positive di un ambiente sano. In questa prospettiva l'ambiente sarebbe considerato un bene che appartiene a tutti in modo non esclusivo, con il conseguente compito dell'Amministrazione di renderlo accessibile da parte di tutti, indipendentemente dai rapporti di proprietà sottesi. Ne discende che l'apposizione di limiti e di regole per lo svolgimento dell'attività privata deve rendersi coerente con il fine da ultimo citato. Per molti versi questo schema di tutela spiega meglio le garanzie che sono offerte a tutela dell'ambiente, perché è in grado di dare coerenza alla contestuale necessità che la salvaguardia dell'ambiente sia un compito svolto dalle Pubbliche Amministrazioni, ma anche un interesse a responsabilità diffusa, di cui si fanno portatori anche i privati. Nonostante ciò si deve registrare come nel nostro ordinamento questo schema di tutela sia derogato da alcuni limiti importanti: da una parte, l'esclusiva attribuzione dell'azione di responsabilità per danno ambientale ai soli soggetti della Pubblica Amministrazione; dall'altra, il mancato riconoscimento dell'azione popolare per la tutela degli interessi diffusi.

In conclusione, si deve osservare come il diritto dell'ambiente sia un diritto che si è imposto recentemente negli ordinamenti statali, almeno dal punto di vista sistematico, e che presenta un'ampia gamma di strumenti giuridici di tutela che solo in parte possono essere avvicinati a meccanismi di tutela propri di altri diritti. In ciò consiste la sua originalità.

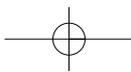
## 2. Il problema della nozione giuridica di ambiente

L'ordinamento italiano è oramai dotato di numerosissimi provvedimenti normativi specifici a tutela dell'ambiente, ma solo recentemente ha assunto in ambito costituzionale il termine ambiente, esattamente per effetto della modifica del titolo V della Costituzione all'art. 117<sup>3</sup>. Come è noto, tuttavia, le modifiche appena citate sono servite solo per definire le competenze legislative reciproche di Stato e Regioni, stabilendo che la tutela dell'ambiente spetta in via esclusiva allo Stato, mentre la valorizzazione dei beni ambientali e culturali è ripartita tra Stato e Regioni. Si tratta pertanto di una norma di distribuzione delle attribuzioni legislative che nulla sembrerebbe aggiungere al valore e al significato giuridico della tutela dell'ambiente. Invero, a prescindere da ogni altra argomentazione su quanto si dirà in seguito, è possibile tuttavia osservare che le nuove norme costituzionali abbiano quantomeno sancito il compito dell'ordinamento italiano di tutelare l'ambiente, anche se questa conclusione è tratta

<sup>2</sup> Sottolinea con convinzione questo aspetto V. CAPUTI JAMBRENGHI, *Tutela dell'ambiente e beni pubblici. (Provocazioni per uno studio sul dominio ambientale eminente)*, in *Scritti in onore di Alberto Predieri*, I, Milano, 1996, 320-322.

<sup>3</sup> Cfr. recentemente B. POZZO, M. RENNA, *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2004.





giuridicamente anche dall'adesione alla comunità europea che pone tra le sue finalità principali quello di realizzare «uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, (...), un elevato livello protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo» (art. 2 Tr. CE).

È invece noto che la nozione di ambiente ha rappresentato un'occasione di un vasto dibattito in Italia proprio per la sua mancata enunciazione nella parte prima della Costituzione approvata nel 1948. D'altra parte, in questo senso non appare utile neanche volgere lo sguardo all'ordinamento comunitario, dal momento che la norma più importante che stabilisce i principi dell'attività pubblica a tutela dell'ambiente, l'attuale art. 174 Tr. CE introdotto dal Trattato di Maastricht del 1992, si limita a indicare i soli obiettivi della tutela e quindi presuppone già una nozione di ambiente<sup>4</sup>.

### 2.1. Il dibattito sulla nozione giuridica di ambiente

In proposito si sono confrontate due tesi ermeneutiche: quella cosiddetta pluralista e quella monista. La prima, che risale a un famoso saggio di Giannini del 1973<sup>5</sup>, prende le mosse dalla considerazione che il termine "ambiente" non sia altro che una sintesi verbale di fenomeni aventi caratteristiche e finalità molto diverse tra loro. Secondo questa impostazione, il termine "ambiente" può essere declinato in tre diverse accezioni: a) come quell'insieme di norme e di idee relative al paesaggio, nel quale si fanno rientrare le bellezze naturali, i centri storici, i parchi naturali e le foreste; b) come quell'insieme di norme e di idee relative alla difesa del suolo, dell'acqua e dell'aria, in cui si fanno rientrare gli strumenti di prevenzione e repressione degli inquinamenti e, più in generale, la tutela ecologica; c) come quell'insieme di norme che attengono all'urbanistica, nella quale rientrano la gestione del territorio, le individuazioni delle aree vocazionali, ecc. In questi termini, dunque, la tutela dell'ambiente consisterebbe nel racchiudere diverse forme di azioni pubbliche aventi finalità diverse, dal momento che, precisava sempre Giannini, la prima accezione risponde a una funzione essenzialmente conservativa, la seconda a una funzione di reazione all'aggressione subita dall'ambiente, la terza a una funzione generale di controllo di interessi assai variegati e diversificati<sup>6</sup>. Questa frammentazione degli oggetti e delle finalità di tutela impedirebbe di rintracciare una nozione unitaria.

Altra parte della dottrina<sup>7</sup> ha pure rinvenuto l'accezione pluralistica della tutela dell'ambiente direttamente dalla Costituzione, la quale, sebbene non contenga nella parte relativa ai principi generali alcun riferimento all'ambiente, comprende due norme,

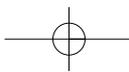
<sup>4</sup> Così, M. CECCHETTI, *Il principio costituzionale di unitarietà dell'ambiente*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, I, Fondazione Carlo Marchi, quad. 3, 1999, 259-260. In particolare la norma stabilisce che la Comunità in materia ambientale persegue gli obiettivi di salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente; la protezione della salute umana; l'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali; la promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale.

<sup>5</sup> Si fa riferimento naturalmente al saggio M.S. GIANNINI, «Ambiente»: saggio sui diversi aspetti giuridici, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973, 15 ss.

<sup>6</sup> *Ibidem*, 23-25.

<sup>7</sup> Tra i sostenitori di questa ricostruzione teorica potremmo includere, sia pure con sfumature diverse, E. CAPACCIOLI, F. DAL PIAZ, *Ambiente (tutela dell')*, in *N.simo Dig.*, App., 1980, 257 ss.; A. PREDIERI, *Paesaggio*, in *Enc. Dir.*, XXXI, 1981, 503 ss. Sempre per una tesi pluralista, sebbene con argomentazioni più articolate rispetto alle sintesi finora proposte, sono anche S. AMOROSINO, *Sistemi ambientali e discipline amministrative*, Padova, 1990, 5; B. CAVALLO, *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, 398-400.





l'art. 9 e l'art. 32, che rappresentano le aree omogenee in cui la nozione si suddividerebbe: quella relativa alla gestione territoriale e quella relativa alla salute. In questo senso le due norme che fanno riferimento alla tutela del paesaggio, del patrimonio storico e della salute dovrebbero essere interpretate come dimostrazione dell'irriducibilità unitaria della nozione. Recentemente, infine, la tesi pluralista è stata riproposta come reazione all'insoddisfazione delle tesi moniste nel frattempo elaborate, comunque non capaci di ridurre a unità attività di tutela molto diversificate<sup>8</sup>.

La giurisprudenza, invece, in particolare quella della cassazione civile e quella costituzionale, ha invece adottato un'impostazione diversa, più favorevole a evidenziare il carattere unitario della tutela dell'ambiente. La Corte di cassazione ha fatto discendere dagli artt. 2 e 32 Cost. un vero e proprio diritto all'ambiente salubre, configurando pertanto il diritto all'ambiente in termini di diritto fondamentale alla salute. In questo senso, è stato evidenziato come il diritto all'incolumità fisica vada inteso non solamente in termini passivi di resistenza e reazione a lesioni specifiche, ma piuttosto esso deve essere visto come espressione potenziale di un ampio spettro di rapporti che si riverberano sugli altri soggetti nei luoghi ove si sviluppa la propria personalità. Il diritto alla salute così configurato, ovvero come diritto all'ambiente salubre, sarebbe una proiezione più ampia della tutela meramente passiva: esso svilupperebbe nuovi spazi di tutela nei confronti dei poteri pubblici (e non solo) a garanzia della libera formazione della persona<sup>9</sup>. Intorno a questa ricostruzione si è presentato il diritto all'ambiente come diritto fondamentale della persona in grado di poter essere fatto valere nei confronti di tutti gli altri soggetti, tanto privati, quanto pubblici<sup>10</sup>.

Sulla scia di questo indirizzo giurisprudenziale si è tentato, anche da parte della dottrina, di raffigurare il diritto dell'ambiente come diritto della personalità<sup>11</sup>. In questo modo il diritto dell'ambiente, collegato alla persona che rappresenta il centro essenziale della titolarità dei diritti sanciti dall'art. 2 Cost., costituirebbe immediatamente la legittimazione al diritto-dovere di intervento positivo, volto a realizzare quelle condizioni essenziali che consentano a ciascuno di sviluppare la propria personalità<sup>12</sup>. Con questa ricostruzione si è cercato di tenere assieme tanto il carattere individuale della pretesa esclusiva all'ambiente salubre, quanto la dimensione collettiva che è propria del diritto dell'ambiente (e anche dell'art. 32 Cost.). Ne deriva pertanto che l'ambiente sarebbe molto più che una mera sintesi verbale; esso piuttosto costituirebbe la condizione dell'equilibrio naturale indispensabile allo sviluppo della personalità umana, in un rapporto non di strumentalità ma di coesenzialità<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> Per questa valutazione si veda G. MORBIDELLI, *Il regime amministrativo speciale dell'ambiente*, in *Scritti in onore di Alberto Predieri*, II, Milano, 1996, 1123-5; A. CROSETTI, R. FERRARA, F. FRACCHIA, N. OLIVETTI RASON, *Diritto dell'ambiente*, Roma-Bari, 2002, 395-6.

<sup>9</sup> Ci si riferisce ovviamente alla sentenza della Cass., 6 ottobre 1979, n. 5172, in *Foro it.*, 1979, I, 2302.

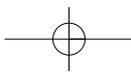
<sup>10</sup> In questi termini, per es., S. PATTI, *Diritto all'ambiente e tutela della persona*, in *Giur. It.*, 1980, I, 859 ss.; F. GIAMPIETRO, *Diritto alla salubrità dell'ambiente*, Milano, 1980, 71 ss.

<sup>11</sup> Cfr. S. PATTI, *Diritto all'ambiente e tutela della persona*, cit., 862-4; A. POSTIGLIONE, *Ambiente: suo significato giuridico unitario*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1985, 32 ss.

<sup>12</sup> Si veda da ultimo L. MEZZETTI, *La "costituzione dell'ambiente"*, in L. MEZZETTI (a cura di), *Manuale di diritto ambientale*, Padova, 2001, 103-116.

<sup>13</sup> Così A. POSTIGLIONE, *Ambiente: suo significato giuridico unitario*, cit., 45: «Perciò senza negare nulla della concretezza delle cose della natura esterne a noi, si può sostenere con altrettanta concretezza e verità che giuridicamente l'ambiente è un valore, un bene, un attributo fondamentale di ogni persona umana: uno spazio dell'anima, un modo di essere tipico, fisico e morale insieme».





Tuttavia, altra dottrina, pur rinvenendo nell'ambiente un'accezione monista, si è distaccata da questa impostazione improntata sul carattere soggettivo della tutela. Infatti, la critica che è stata rivolta alle tesi moniste suesposte è stata quella di ridurre la complessità e l'articolazione delle forme di tutela dell'ambiente a un'ipotesi, quale quello del diritto soggettivo pieno, sebbene raramente il rapporto tra soggetto e bene (immateriale) ambientale si caratterizza in termini di appropriatezza esclusiva<sup>14</sup>. In questo modo non verrebbe spiegato a sufficienza perché la tutela dell'ambiente necessiti dell'organizzazione dei poteri pubblici e della loro attivazione.

Così vengono proposte nuove tesi moniste basate sulla natura oggettiva della tutela. Alcune di queste possono essere definite riduzioniste. Questa è quella in particolare che, constatata l'indeterminatezza del termine "ambiente", ricorre alla scienza ecologica facendo derivare da essa i contorni della sfera di protezione che concerne la tutela dell'ambiente. In questo senso essa consisterebbe nella tutela dell'equilibrio della biosfera o degli ecosistemi<sup>15</sup>, nel senso precisato non di una tutela della natura in sé, ma di quelle componenti che hanno una rilevanza obiettiva e concreta con l'uomo e la sua attività. In questo senso diverrebbe più evidente la connessione della tutela dell'individuo con la tutela della collettività, sebbene questa definizione comporti l'esclusione di funzioni quali la tutela del paesaggio, la sicurezza sul lavoro, la tutela dei beni ambientali, che invece tradizionalmente sono ricompresi. Un'altra impostazione ha invece posto l'attenzione sulla natura degli interessi lesi in caso di danno, come disciplinato dall'art. 18 L. n. 349 del 1986<sup>16</sup>. Da questa prospettiva emergerebbe con chiarezza che l'ambiente dovrebbe essere considerato come un bene collettivo, sul quale i poteri pubblici esercitano la loro vigilanza e controllo affinché tutta la collettività possa goderne paritariamente. Infine, altra dottrina evidenzia come la nozione di tutela dell'ambiente abbia un valore prevalentemente relazionale, ma non per questo priva di un nucleo di significati unitari minimi, che l'autore fa coincidere con la nozione ecologica<sup>17</sup>. In questo modo la tutela dell'ambiente rimarrebbe unitaria e oggettiva, ma si dovrebbe configurare in modo graduale come se si trattassero di tre cerchi concentrici: il più stretto corrisponderebbe alla tutela delle materie riferibili proprio all'ambiente (il diritto dei beni naturali, il diritto contro gli inquinamenti, ecc.); il medio corrisponderebbe alla tutela nella quale concorrono anche altri interessi (urbanistica, agraria, beni culturali, ecc.); il più largo, quello nei quali la tutela dell'ambiente tende a coincidere con quello dei consumatori, quelli relativi all'energia e all'economia<sup>18</sup>.

Sono da far rientrare sempre nelle tesi moniste quelle ricostruzioni che prendendo spunto da norme costituzionali diverse dagli artt. 9 e 32 tendono ad accentuare il lato non tanto del diritto (ambientale), quanto quello del dovere e del limite alle libertà. In

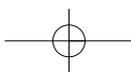
<sup>14</sup> Cfr. P. MADDALENA, *Ambiente. Un bene da costituzionalizzare*, in *Democrazia e diritto*, 1994, 340-1, il quale sostiene come la dimensione soggettiva del diritto all'ambiente salubre sia insufficiente a ricomprendere le utilità del bene ambiente, la cui caratteristica principale è quella invece di essere patrimonio a disposizione del genere umano. Cfr. anche M. LIBERTINI, *La nuova disciplina del danno ambientale e i problemi generali del diritto dell'ambiente*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, 566-7. Si veda recentemente F. FRACCHIA, *Sulla configurazione giuridica unitaria dell'ambiente: art. 2 cost. e doveri di solidarietà ambientale*, in *Dir. econ.*, 2002, 222. La tesi dell'esclusività dell'appartenenza del bene all'ordinamento giuridico era stata fatta propria da un'altra importante e risalente sentenza della cassazione: Cass., Sez. Un., 9 marzo 1979, n. 1463, in *Foro it.*, 1979, I, 902.

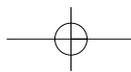
<sup>15</sup> Cfr. B. CARAVITA, *Diritto pubblico dell'ambiente*, Bologna, 1990, 53.

<sup>16</sup> Si vedano le considerazioni di L. FRANCIOSI, *Danni ambientali e tutela civile*, Napoli, 1990, 97 ss.

<sup>17</sup> Così D. AMIRANTE, *Ambiente e principi costituzionali nel diritto comparato*, in id. (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000, 14-5.

<sup>18</sup> *Ibidem*, 23-4.





questi termini devono essere sintetizzate le teorie che rintracciano un raccordo tra la disciplina dei beni pubblici e il rapporto tra Pubblica Amministrazione e ambiente. Secondo queste ricostruzioni l'ambiente verrebbe rappresentato come bene pubblico oggettivo, da cui discendono gli obblighi e i compiti di tutela e protezione della Pubblica Amministrazione per la conservazione delle utilità collettive afferenti all'ambiente<sup>19</sup>. Il rapporto giuridico tra Amministrazione e ambiente consterebbe comunque degli istituti giuridici del dominio tipico soggettivo, con l'osservanza però che la legittimazione non è data tanto dal titolo di proprietà, quanto piuttosto dall'eminenza del bene ambiente<sup>20</sup>. Questa teoria spiegherebbe anche la soggezione delle posizioni giuridiche dei privati rispetto alla funzione di protezione dell'ambiente; di qui l'invocazione degli artt. 41 e 42 Cost. a supporto di questa tesi<sup>21</sup>.

Sempre nelle ricostruzioni che tendono ad accentuare il lato del «dovere» nella tutela dell'ambiente, possono essere incluse quelle tesi che hanno tentato di dimostrare come l'imposizione fiscale sull'ambiente non sia meramente strumentale al perseguimento di finalità extrafiscali. Secondo questa concezione la tassazione sull'ambiente avrebbe in sé il carattere precipuo della fiscalità, atteso che, da un lato, l'attività umana di produzione si avvale del patrimonio naturale e dunque utilizza un bene collettivo e, dall'altra, lo sfruttamento esclusivo ai danni della collettività della risorsa comporta la necessità che lo Stato debba sopportare i costi per limitare o eliminare gli effetti negativi derivanti sul patrimonio ambientale<sup>22</sup>. In altri termini, la fattispecie della tassazione fiscale sarebbe idonea a enucleare questo comportamento nell'ambito della solidarietà fiscale dell'art. 53 Cost., dal quale, da una parte, deriverebbe l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche necessarie a ripristinare una condizione ambientale equilibrata a beneficio della collettività e, dall'altra, pure l'indice di una capacità contributiva, dal momento che lo sfruttamento della risorsa naturale comporta un evidente vantaggio economico. Così posto l'ambiente costituirebbe dunque un concetto unitario ed è oggetto stesso del fisco, nel quale emerge il dovere dei contribuenti di concorrere alle spese pubbliche necessarie alla protezione dell'ambiente di cui essi stessi si sono avvalsi traendone un vantaggio.

A conclusione di questa panoramica sulle tesi dottrinali moniste che si fondano sul lato del «dovere» piuttosto che sul diritto, va menzionato il lavoro più recente di Fracchia<sup>23</sup>, che appare da questo punto di vista la ricostruzione più sistematica. Secondo l'autore l'unitarietà del concetto ambiente deriverebbe dall'art. 2 Cost. e, in particolare, nel richiamo alla solidarietà dei consociati. La solidarietà si compone di un si-

<sup>19</sup> Cfr. S. CASSESE, *I beni pubblici*, Milano, 1969, 146 ss.; M.S. GIANNINI, *Diritto dell'economia*, Bologna, 1989, 89 ss.; E. SPAGNA MUSSO, *Riflessioni critiche in tema di tutela civilistica dell'ambiente*, in *Rass. crit. civ.*, 1991, 383 ss.; V. CAPUTI JAMBRENGHI, *Tutela dell'ambiente e beni pubblici. (Provocazioni per uno studio sul dominio ambientale eminente)*, in *Scritti in onore di Alberto Predieri*, I, Milano, 1996, 311 ss. e spec. 333-341; P. DELL'ANNO, *Manuale di diritto ambientale*, Padova, 2003, 38-9.

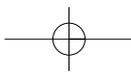
<sup>20</sup> Per il significato di dominio eminente si rinvia a A. SANDULLI, *Dominio eminente*, in *Enc. dir.*, XIII, 1964, 928 ss. Per lo sviluppo della tesi in generale, invece, si veda V. CAPUTI JAMBRENGHI, *Tutela dell'ambiente e beni pubblici*, cit., 333 ss.

<sup>21</sup> Per questa accezione, sia pure con sfumature diverse, anche S. LABRIOLA, *Dal paesaggio all'ambiente: un caso di interpretazione evolutiva della norma costituzionale. Il concorso della corte e il problema delle garanzie*, in *Dir. e soc.*, 1987, 113 ss.

<sup>22</sup> Cfr. P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, 116-7.

<sup>23</sup> Ci si riferisce a F. FRACCHIA, *Sulla configurazione giuridica unitaria dell'ambiente: art. 2 cost. e doveri di solidarietà ambientale*, cit., 215 ss.





gnificato che è al contempo morale e giuridico, ovvero quello di limite alla propria volontà nel rispetto dell'«altro» (che nel nostro ordinamento trova la sua espressione principale nell'art. 3 c. 2 Cost.). Per moltissimo tempo l'ambiente non è stato considerato un oggetto della solidarietà e, anzi, esso era piuttosto considerato un bene strumentale, ma oggi è opinione diffusa che l'ambiente e la sua protezione rientrano nei doveri morali dell'uomo. Questa mutata prospettiva richiede di rintracciare anche un fondamento giuridico di tale dovere di solidarietà, che viene appunto riconosciuto nell'art. 2 Cost. dove, benché non si parli di solidarietà ambientale, essa è comunque ricavabile oggi dal rilievo quantitativo e qualitativo che ha assunto la normativa a tutela dell'ambiente. Peraltro, secondo il riferito autore, l'art. 2 Cost. sarebbe suscettibile pure di un'interpretazione evolutiva idonea ad ampliare gli ambiti di solidarietà considerati dalla stessa norma costituzionale, dal momento che essa si collega con l'art. 3 c. 2 Cost. nel punto in cui si menziona la finalità programmatica dell'ordinamento di dare pieno sviluppo alla persona umana, il quale non può dunque prescindere dalla realizzazione di un contesto salubre in cui la stessa persona vive<sup>24</sup>. Questa teoria ha senz'altro il merito di aver precisato che gli obblighi dell'ordinamento nei confronti dell'ambiente rappresenterebbero un mero compito conferito alla repubblica nel suo complesso. Per questo, conclude l'autore, è più corretto parlare di tutela dell'ambiente piuttosto che di diritto ambientale<sup>25</sup>.

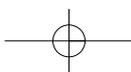
Il contributo più significativo alla costruzione della tutela dell'ambiente in termini unitari proviene tuttavia dalla Corte costituzionale che, rifuggendo da ogni tentativo di dare una precipua definizione giuridica di ambiente, ha riconosciuto invero che l'ambiente costituisce un valore costituzionale<sup>26</sup>. L'importanza di avere attribuito la qualificazione di valore all'ambiente consiste nel fatto che la corte non scioglie il significato indeterminato del concetto di ambiente, ma lo utilizza per stabilire i margini di compatibilità costituzionale delle scelte effettuate dal Legislatore. In altre parole, l'indeterminatezza della nozione di ambiente diviene utile nel tentativo di fissare un parametro di giudizio che, naturalmente, deve bilanciarsi con altri valori costituzionali quando questi entrano in conflitto<sup>27</sup>. Non interessa a questo punto definire gli ambiti entro i quali tale tutela deve effettuarsi, né costituisce grande importanza se la tutela debba considerarsi soggettiva od oggettiva; ciò che rileva è che la Costituzione riconosce uno spazio aperto ai principi correlati alla tutela dell'ambiente. In proposito è stato correttamente osservato che in questi termini il diritto all'ambiente non può essere configurato in termini univoci di diritto soggettivo; esso, piuttosto, si compone di un fascio di situazioni soggettive aventi strutture differenti e diversamente tutelabili a seconda dei casi concre-

<sup>24</sup> *Ibidem*, 232-5.

<sup>25</sup> *Ibidem*, 239.

<sup>26</sup> Le sentenze della corte costituzionale che meglio rappresentano questo indirizzo giurisprudenziale sono: 15 maggio 1987, n. 167, in *Cons. st.*, 1987, II, 784; 28 maggio 1987, n. 210, in *Riv. giur. amb.*, 1987, 334; 30 giugno 1988, n. 744, in *Giur. Cost.*, 1988, I, 3403; 1 luglio 1992, n. 307, in *Riv. giur. amb.*, 1992, 629; 30 luglio 1992, n. 388, in *Giur. cost.*, 1992, 3109; 29 marzo 1993, n. 122, in *Giur. cost.*, 1993, 1008; 23 febbraio 1994, n. 54, in *Foro it.*, 1994, I, 665. Questa lettura prevalente della giurisprudenza costituzionale segue tuttavia un tentativo, presto abbandonato, in cui anche la corte ha provato a individuare una nozione monistica di ambiente. Si ricorda in proposito la sentenza Corte cost., 3 marzo 1986, n. 39, in *Foro it.*, 1986, I, 2385.

<sup>27</sup> In questo modo gli interessi ambientali assurgono a valori guida dei soggetti pubblici, ma senza che ciò comporti l'instaurazione di un rapporto gerarchico in cui altri valori costituzionali soccomberebbero, cfr. P. DELL'ANNO, *Manuale di diritto ambientale*, cit., 10.





tamente esaminati<sup>28</sup>. Ne discende che da una parte l'ambiente, in quanto valore, non è indefettibile potendo ricevere una tutela differenziata qualora vi siano azioni contrastanti giustificate dal perseguimento di altri valori costituzionali; dall'altra, però, esso contiene soluzioni molto ampie e ricche per assicurare tutela ai beni ambientali, intesi nell'accezione ampia del termine.

## 2.2. Considerazioni conclusive alla luce della riforma del titolo V della Costituzione

Volendo trarre le fila di questa estrema sintesi delle posizioni dottrinarie, si può concludere che quelle che ricostruiscono la tutela dell'ambiente nei termini di osservanza di comportamenti doverosi a carico di privati e soggetti pubblici sembrano senz'altro meritevoli di adesione. In particolare, appare assai convincente la ricostruzione che fonda la competenza di tutela dell'ambiente sull'art. 2 Cost. come sopra precisato. Ciononostante è da chiarire che le tesi indicate, di là dai propositi di chi le ha elaborate, non hanno sciolto il dilemma di definizione unitaria di ambiente, ma hanno solamente fornito persuasivamente il fondamento giuridico della tutela dell'ambiente. In altre parole, il problema di una nozione giuridica conclusa e coerente del termine ambiente non sembra risolto; appare maggiormente chiara la ragione giuridica della sua protezione da parte dell'ordinamento, ma quanto all'individuazione dei suoi profili materiali le pagine di Giannini appaiono ancora molto attuali.

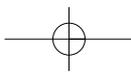
In questo senso il nuovo art. 117 Cost. sembra dare ulteriore supporto a questa tesi. Infatti, va notato come la giurisprudenza costituzionale ha avuto modo di chiarire che la tutela dell'ambiente, attribuita dall'art. 117 c. 2 lett. s) alla potestà legislativa esclusiva dello Stato, non sia in senso proprio una materia, ma piuttosto una pura competenza in grado di incidere su altre materie, finanche assegnate in via riservata o concorrente alle Regioni<sup>29</sup>. La negazione della qualificazione di materia sembra allora idonea a escludere che sia possibile ricavare dalla locuzione "tutela dell'ambiente" un ambito oggettivo condiviso di applicazione<sup>30</sup>. Essa invece indica una funzione riservata allo Stato con cui dovranno essere disciplinati alcuni profili delle materie in cui sono implicati questioni attinenti all'ambiente. Molte di queste materie sono di competenza concorrente secondo l'art. 117 c. 3 ("tutela e sicurezza del lavoro"; "ricerca scientifica"; "alimentazione"; "governo del territorio"; "porti e aeroporti civili"; "grandi reti di trasporto e vie di navigazione"; "protezione civile"; "ordinamento della comunicazione"; "produzione, trasporto e distribuzione dell'energia"; "valorizzazione dei beni culturali e ambientali"; "tutela della salute"), altre appaiono di competenza residuale delle Regioni. In

<sup>28</sup> In questo senso appaiono molto convincenti le valutazioni di B. CARAVITA, *Il diritto costituzionale dell'ambiente*, in S. NESPOR, A.L. DE CESARIS, *Codice dell'ambiente*, Milano, 2003, 106.

<sup>29</sup> Tali conclusioni sono state ribadite già in diverse sentenze che hanno preso in esame l'art. 117 c. 2 lett. s); cfr. Corte cost., 26 luglio 2002, n. 407, in *Foro it.*, 2003, I, 688; 20 dicembre 2002, n. 536, in *Foro it.*, 2003, I, 688; 28 marzo 2003, n. 96, in *Giur. cost.*, 2003, 788; 24 giugno 2003, n. 222, in *Foro it.*, 2003, I, 2212; 4 luglio 2003, n. 226 e 227, in *Giur. cost.*, 2003, risp. 1913 e 1923; 7 ottobre 2003, n. 307, in *Foro it.*, 2004, I, 1365; 15 ottobre 2003, n. 311, in *Giur. cost.*, 2003, 2929. Rispetto a queste sentenze appare decisamente distonica la decisione della Corte cost., 30 dicembre 2003, n. 378, in *Giur. cost.*, 2003, 3865, che in realtà pare riconoscere allo Stato una competenza che va molto oltre la pura definizione di *standard*.

<sup>30</sup> In particolare, nella sentenza n. 407 del 2002 si legge: «In questo senso l'evoluzione legislativa e la giurisprudenza costituzionale portano ad escludere che possa identificarsi una "materia" in senso tecnico, qualificabile come "tutela dell'ambiente", dal momento che non sembra configurabile come sfera di competenza statale rigorosamente circoscritta e delimitata, giacché, al contrario, essa investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze».





questo senso la tutela dell'ambiente opererebbe come attribuzione di una competenza volta a definire i limiti complessivi di equilibrio dell'ambiente che coinvolgono trasversalmente vari ambiti materiali più definiti. Si potrebbe obiettare che in questo modo il carattere di unitarietà della tutela dell'ambiente emergerebbe indirettamente, ma esso attiene solamente alla questione dell'allocazione ottimale della funzione di disciplina (e anche di esercizio delle potestà amministrative) e non, invece, alla riduzione a unità dell'oggetto riferito all'ambiente<sup>31</sup>. In definitiva allo Stato spetterebbe la disciplina di quei profili che salvaguardano gli *standard* minimi valevoli su tutto il territorio e inderogabili se non a condizioni particolari<sup>32</sup>. In questo caso per *standard* si intendono tanto i parametri tecnici, quanto le disposizioni normative e i vincoli procedurali.

Tale differenziazione dei profili materiali su cui insiste la tutela dell'ambiente risulta addirittura acuita dal rilievo che la distinzione attiene anche alla natura degli interessi protetti dall'azione in materia di ambiente. Si deve infatti notare come l'art. 117 Cost. differenzi la "tutela dell'ambiente" dalla "valorizzazione dei beni ambientali", attribuendo le due funzioni a livelli di governo diversi e determinando così anche una separazione piena dei diversi profili di tutela, coerentemente con quanto già era previsto nell'art. 148 D.L.vo n. 112 del 1998<sup>33</sup>. Ne emerge dunque ancora una volta uno schema in cui l'ambiente sembra concentrare in sé un'ampia varietà di materie e interessi che difficilmente possono essere composti in modo unitario, sebbene – si ripete – la sua tutela appare oramai giuridicamente supportata anche in sede costituzionale.

Né, d'altra parte, la conferma della linea interpretativa della giurisprudenza costituzionale, per la quale l'ambiente costituirebbe un valore costituzionale, sembra poter negare il carattere estremamente composito dell'ambiente, dal momento che proprio la ricostruzione in termini di valore appare un modo molto raffinato per garantire al contempo che la tutela dell'ambiente sia protetta in modo primario, senza con questo dover individuare con precisione estrema il suo ambito di applicazione<sup>34</sup>. Non a caso la giurisprudenza costituzionale precedente alla modifica del titolo V della Costituzione, da una parte, utilizzava il paradigma del 'valore costituzionale' per vincolare l'azione dei poteri pubblici in contemperamento con altri valori, dall'altra, se ne è servita per collocare in ambito statale competenze singole attribuite alle Regioni al fine di garantire maggiore efficacia alla tutela degli interessi riferiti all'ambiente.

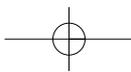
<sup>31</sup> Cfr. M. CECCHETTI, *Il principio costituzionale di unitarietà dell'ambiente*, cit., 266 ss.

<sup>32</sup> Sul punto la giurisprudenza costituzionale ha chiarito che in linea di massima non è precluso alle Regioni disciplinare aspetti relativi alla tutela dell'ambiente e, in particolare, è fatta salva la possibilità di derogare gli *standard* statali in modo più restrittivo (cfr. Corte cost., 26 luglio 2002, n. 407, cit.; 20 dicembre 2002, n. 536, cit.). Tuttavia quando gli *standard* stabiliti in sede statale ineriscono anche altri interessi nazionali che eccedono la tutela ambientale, le deroghe da parte delle Regioni non sono ammesse neppure in senso maggiormente restrittivo (cfr. Corte cost., 7 ottobre 2003, n. 307, cit.; 7 novembre 2003, n. 331, in *Foro it.*, 2004, I, 1364; 11 giugno 2004, n. 166, in *www.cortecostituzionale.it*).

<sup>33</sup> Per un chiarimento della distinzione delle due funzioni a cui corrispondono diversi interessi si rinvia a Cons. St., A.G., 26 agosto 2002, n. 1794. Peraltro è stato osservato come la funzione di valorizzazione, distinta da quella di tutela dell'ambiente, sarebbe da attribuire alla competenza legislativa esclusiva delle Regioni, dal momento che solo quella relativa ai beni ambientali rientra nella competenza concorrente, cfr. F. FRACCHIA, *Sulla configurazione giuridica unitaria dell'ambiente: art. 2 cost. e doveri di solidarietà ambientale*, cit., 242-243.

<sup>34</sup> Sulla fondatezza della continuità della linea interpretativa del Giudice delle leggi si leggano le considerazioni di S. GRASSI, *La tutela dell'ambiente dopo il nuovo titolo V della Costituzione*, in *Dir. gest. amb.*, 2002, 361 ss.; S.R. MASERA, *Il valore costituzionale dell'ambiente nella nuova formulazione dell'art. 117 della costituzione*, in *Urb. e app.*, 2003, 1155 ss. Di parere contrario R. FERRARA, *La tutela dell'ambiente fra Stato e regioni: una storia «infinita»*, in *Foro it.*, 2003, I, 695; N. OLIVETTI RASON, *Tutela dell'ambiente: il giudice delle leggi rimane fedele a sé stesso*, *ivi*, 700.





Dalla novella costituzionale, forse, la novità più rilevante potrebbe essere ricavata dalla distinzione terminologica che avviene all'interno dell'art. 117 Cost. tra ambiente ed ecosistema, lasciando il dubbio se si tratti di due oggetti diversi o di una endiadi. La prima delle due ipotesi sembrerebbe preferibile, dal momento che la lett. s) include anche i beni culturali tra le materie di legislazione esclusiva, il che supporterebbe la tesi secondo cui la *ratio* della norma sia quella di includere competenze affini ma distinte. Tuttavia, a una prima analisi della giurisprudenza costituzionale, appare piuttosto palese che le competenze riferite alla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema siano utilizzate in modo assolutamente fungibile<sup>35</sup>; sicché, neanche sotto questo punto di vista, parrebbe dimostrato un cambiamento della lettura della tutela dell'ambiente da parte del Giudice delle leggi.

### 3. La tutela dell'ambiente negli ordinamenti francese, tedesco e spagnolo

Prima di volgere l'attenzione agli strumenti pubblici di tutela predisposti a favore dell'ambiente può essere utile passare in rassegna alcune esperienze straniere, prendendo in esame l'ordinamento francese, quello tedesco e, infine, quello spagnolo. I tre modelli sono assai interessanti perché riguardano tre paesi che, rispetto alla tutela ambientale, hanno maturato esperienze costituzionali molto diversificate: quello spagnolo, infatti, ha previsto sin dall'origine la tutela costituzionale dell'ambiente; quello tedesco ha, invece, dovuto modificare la propria Costituzione originaria per prevederla; quello francese, infine, è ancora privo di una norma costituzionale che ne preveda la tutela.

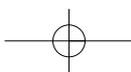
#### 3.1. Francia

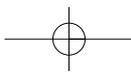
La tutela dell'ambiente in Francia non pone le sue basi nella Costituzione, perché essa è priva di ogni riferimento al tema. Deve osservarsi, tuttavia, che proprio alla fine del 2003 è cominciata la procedura di revisione costituzionale con lo scopo di inserire nel preambolo della Costituzione, a integrazione della Dichiarazione dei diritti dell'uomo del 1789, la *Charte de l'environnement* in cui sono delineati i profili del nuovo diritto ambientale<sup>36</sup>; dunque è possibile che anche la Francia si doti nei prossimi mesi di un riferimento costituzionale al diritto ambientale.

Il mancato inserimento nella Costituzione francese del diritto ambientale non ha implicato tuttavia alcun effetto pratico quanto alla proliferazione di una normativa di garanzia per l'ambiente. Anche in Francia, così come in Italia, a partire soprattutto dagli anni Settanta dello scorso secolo, si è assistito a una progressiva stratificazione della normativa settoriale che ha a poco a poco costituito un tessuto connettivo molto denso a protezione dell'ambiente. Alcuni aspetti della tutela dell'ambiente, come la tutela delle foreste o la tutela delle bellezze naturali, risalgono perfino ad anni remoti. Sotto il profilo organizzativo, la Francia si è dotata di un ministero per l'ambiente già a partire dal

<sup>35</sup> Tale conclusione si può ricavare implicitamente da tutte quelle sentenze che hanno preso in esame le discipline riguardanti la tutela della fauna, in cui non si è fatta distinzione tra tutela dell'ambiente e tutela dell'ecosistema; cfr. corte costituzionale, 20 dicembre 2002, n. 536, cit.; 24 giugno 2003, n. 222, cit.; 4 luglio 2003, n. 226 e 227, cit..

<sup>36</sup> Cfr. D. TEGA, *Il diritto all'ambiente «bussa alle porte» del preambolo alla costituzione francese*, in *Quad. cost.*, 2003, 845.





1971 e ha comunque attribuito importanti competenze anche agli enti territoriali infrastrutturali sin dalla loro Costituzione<sup>37</sup>. Naturalmente, poi, un'influenza importante è stata anche quella esercitata dall'ordinamento comunitario, che ha reso possibile l'introduzione di principi comuni a difesa dell'ambiente e che ha dato ulteriore impulso alla creazione di un vero e proprio diritto ambientale.

Il principale problema della Francia è costituito dall'assenza di un approccio unitario al tema della tutela dell'ambiente, circostanza peraltro confermata dalla estrema cautela con cui la giurisprudenza amministrativa e costituzionale hanno riconosciuto un significato unitario a questa funzione. Il tentativo più compiuto per superare la frammentazione della disciplina in materia di ambiente si deve alla legge 10 luglio 1976 sulla protezione della natura, così come modificata dalla L. n. 101 del 1995, che ha sia qualificato la protezione della natura come interesse generale (art. L 200-1, cod. rur.), sia configurato una sorta di diritto all'ambiente sano<sup>38</sup> (art. L 200-2 cod. rur.).

Per quanto concerne il primo profilo, va sottolineato come la qualificazione di interesse generale della protezione della natura ha significato l'introduzione di un valore nell'ordinamento francese in grado di vincolare l'azione dei poteri pubblici e obbligarli alla comparazione con altri interessi generali dell'ordinamento francese, quelli economici in particolare. Ciò implica la necessaria opera di armonizzazione degli interessi che ricade nella responsabilità dei vari soggetti dell'Amministrazione. In effetti molti dei poteri conferiti alle Regioni consistono principalmente nell'adozione di programmi e piani di prevenzione di inquinamento e di gestione territoriale<sup>39</sup>. Inoltre, si deve notare come la disciplina in parola abbia come principale finalità quella della protezione della natura in sé e, in particolare, della flora e fauna e della salvaguardia degli spazi e delle risorse naturali. In qualche modo si può osservare che la tutela dell'ambiente, intesa come protezione della natura, ha preceduto la tutela dell'ambiente nel rapporto uomo-natura<sup>40</sup>, raffigurando così un'evoluzione diversa da quella che si è registrata in Italia.

Rispetto al secondo profilo, va invece rimarcato come anche l'ordinamento francese faccia propria la tutela soggettiva del diritto all'ambiente. Esso tuttavia appare un derivato del più generale diritto della natura come dimostra lo stesso art. L. 200-2 cod. rur. Infatti, la norma, dopo aver in un primo momento declamato il diritto di ciascun cittadino a un ambiente salubre, prosegue stabilendo quelli che sono i compiti e i doveri dei cittadini e dei pubblici poteri: contribuire a un equilibrio armonioso tra zone urbane e rurali; dovere di tutelare l'ambiente e contribuire alla sua protezione; obbligo di conformarsi a questi doveri in ogni attività intrapresa. Ne discende pertanto che il diritto all'ambiente appare intimamente connesso a una condizione generale di doverosità e di rispetto nei confronti dell'ambiente<sup>41</sup>. In tal senso un richiamo del diritto ambientale nella Costituzione francese è stato visto pure all'art. 13 Dich. Diritti dell'uomo,

<sup>37</sup> Sugli aspetti organizzativi a tutela degli interessi ambientali si rinvia a V. PIERGIGLI, *La protezione della natura nell'ordinamento francese*, in L. MEZZETTI (a cura di), *I diritti della natura*, Padova, 1997, 99-124; A.G. ARABIA, *Le amministrazioni dell'ambiente in Francia*, in C. DESIDERI (a cura di), *Autonomie territoriali e tutela dell'ambiente*, Milano, 2001, 109 ss.

<sup>38</sup> Per la delimitazione di questo approccio si veda M. PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Paris, 1996, 65 ss.

<sup>39</sup> Cfr. V. PIERGIGLI, *La protezione della natura nell'ordinamento francese*, cit., 115-119.

<sup>40</sup> In tal senso J.Y. FABERON, *Lo status costituzionale dell'ambiente in Francia*, in D. AMIRANTE (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000, 108.

<sup>41</sup> Ciò dovrebbe fornire ulteriori conferme della bontà di quella prospettiva della dottrina italiana che intende far avviare dal dovere di solidarietà il fondamento della tutela dell'ambiente.





laddove viene statuito il principio di eguaglianza dei cittadini rispetto ai doveri nei confronti dei pubblici poteri, tra i quali si possono includere anche gli obblighi nei confronti dell'ambiente<sup>42</sup>.

Complessivamente l'approccio alla tutela dell'ambiente nell'ordinamento francese appare ragionevole ed equilibrato secondo un principio che è stato definito «eco-anthropocentrico»<sup>43</sup>, in cui l'uomo e la natura non sono considerati separati, né ordinati secondo un rigido principio di gerarchia, ma piuttosto equi-ordinati: l'uomo, soggetto attivo, è dotato tanto di pretese quanto di doveri nei confronti dell'ambiente che devono essere armonizzati per realizzare un corretto equilibrio complessivo.

### 3.2. Germania

I riferimenti alla tutela dell'ambiente in Germania sono già rintracciabili nella Costituzione di Weimar, dove l'art. 150 prevedeva già la protezione delle bellezze di natura e del paesaggio. Successivamente, tuttavia, gli unici riferimenti alla tutela dell'ambiente erano contenuti nelle norme della *Grundgesetz* che riguardano il riparto di competenze legislative tra *Bund* e *Länder* e nelle costituzioni dei singoli *Länder*. È solamente nel 1994, con l'introduzione dell'art. 20 *a*, che la protezione dell'ambiente trova spazio nella *Grundgesetz*.

In quest'ultima disposizione si stabilisce che alla Federazione spetta il compito di assicurare la protezione delle basi naturali della vita anche in considerazione delle future generazioni. La disposizione, pur non contemplando un riferimento esplicito all'ambiente, è stata pacificamente interpretata come norma costitutiva della tutela dell'ambiente, capace di sancire che lo Stato tedesco, oltre che essere federale, democratico, di diritto e sociale, possa definirsi anche *Stato ambientale*<sup>44</sup>. Infatti, non appare dubbio che le basi naturali della vita attengono alle condizioni naturali che rendono possibile la vita. È interessante notare che la non specificazione della «vita umana» rende possibile argomentare che la tutela della natura non è concepita in un'ottica meramente strumentale ai bisogni umani, ma è considerata anche in sé. D'altra parte è facile osservare che la norma costituzionale in parola non stabilisce alcun fondamento per una tutela a carattere soggettivo, essendo evidente che essa si presenta come una norma schiettamente programmatica<sup>45</sup>. Tuttavia l'inclusione di questo principio nella parte della *Grundgesetz*, dove sono enunciati i tratti costitutivi della repubblica federale tedesca, appare idonea a rappresentare un valore primario nell'ordinamento tedesco in grado di porsi quale limite di altri valori costituzionali.

L'altro aspetto che merita di essere sottolineato è il riferimento alle future generazioni quale vincolo per l'agire degli uomini e dei poteri pubblici presenti. Tale riferimento accentua il carattere di doverosità nella protezione dell'ambiente. Esso impone il rispetto del principio della responsabilità verso gli altri e la prudenza nell'esercizio delle libertà costituzionalmente riconosciute. Sebbene non sia poi così facile tradurre la disposizione in vincoli concreti diretti, essa appare idonea perlomeno a stabilire dei principi di cautela nell'uso delle risorse non rinnovabili, nonché a fissare principi di preservazione delle specie in via di estinzione<sup>46</sup>.

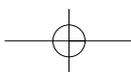
<sup>42</sup> Cfr. J.Y. FABERON, *Lo status costituzionale dell'ambiente in Francia*, cit., 117.

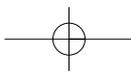
<sup>43</sup> Così V. PIERGIGLI, *La protezione della natura nell'ordinamento francese*, cit., 144.

<sup>44</sup> In questi termini si è espresso H. SCHULZE-FIELITZ, *La protezione ambientale nel diritto costituzionale tedesco*, in D. AMIRANTE (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000, 75.

<sup>45</sup> Per tale considerazione si veda D. AMIRANTE, *Ambiente e principi costituzionali nel diritto comparato*, cit., 31-2.

<sup>46</sup> Cfr. H. SCHULZE-FIELITZ, *La protezione ambientale nel diritto costituzionale tedesco*, cit., 78-80.





Ciononostante deve essere osservato che il forte vincolo di tutela ambientale era avvertito nell'ordinamento tedesco anche ben prima dell'introduzione dell'art. 20 a GG. A partire soprattutto dagli anni Settanta dello scorso secolo, il *Bund* ha progressivamente accentrato presso di sé le principali materie aventi connessione con l'ambiente<sup>47</sup>. Da ciò è derivata una forte invadenza della Federazione e oltretutto un'intensa proliferazione di nuove leggi, la più importante delle quali è senz'altro la legge sulla protezione della natura e sulla tutela del paesaggio del 20 dicembre 1976, come successivamente modificata<sup>48</sup>. Questa disciplina base è tuttavia a protezione principale della natura in sé, sicché le disposizioni contro gli inquinamenti trovano espressione in altre leggi federali.

L'affermazione progressiva della tutela dell'ambiente a partire dalla legislazione ordinaria e il mancato riferimento univoco anche nell'art. 20 a GG al termine 'ambiente' inducono alla conclusione che anche nell'ordinamento tedesco la tutela dell'ambiente si caratterizza come articolazione di misure pubbliche di protezione aventi oggetti e finalità assai diversificati. In altri termini, esso non appare idoneo a costituire una nozione unitaria. Peraltro, a differenza di quanto avviene in Italia e in Francia, anche a livello amministrativo il sistema prediletto sembra essere quello della responsabilità locale, dal momento che *Länder* e comuni sono quelli impegnati più direttamente nell'Amministrazione del bene ambiente<sup>49</sup>; ne discende che il carattere frammentario della tutela dell'ambiente non può essere ricondotto ad unità neppure sul piano delle esigenze organizzative.

### 3.3. Spagna

Tra i paesi presi in considerazione la Spagna è l'unico ad avere un esplicito riferimento alla tutela dell'ambiente in sede costituzionale sin dalla sua origine. Ciò naturalmente è spiegabile con la circostanza che la conquista della democrazia in questo paese è piuttosto recente e risale proprio agli anni in cui la difesa dell'ambiente aveva acquisito un vasto consenso sociale e internazionale. Peraltro l'art. 45 Cost. è assai interessante nella sua formulazione. Esso, in effetti, è composto di due parti: nella prima viene sancito che tutti hanno diritto a fruire un ambiente adeguato per lo sviluppo della persona; nella seconda, invece, la disposizione si rivolge ai poteri pubblici fissando i principi da seguire nella protezione dell'ambiente, ovvero vigilare sull'uso razionale delle risorse naturali, proteggere e migliorare la qualità della vita, difendere e proteggere l'ambiente. Ne consegue, dunque, che la tutela ambientale nell'ordinamento spagnolo apparentemente si configura tanto in termini di tutela soggettiva, quanto in termini oggettivi, come finalità condizionante l'esercizio del potere pubblico.

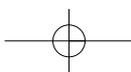
Nonostante questa ambivalenza della norma, la dottrina prevalente appare piuttosto persuasa che la prima accezione della tutela dell'ambiente sia recessiva rispetto alla seconda<sup>50</sup>. Tale convinzione risulta fondata innanzitutto dal rilievo che la norma, pur

<sup>47</sup> Il fenomeno di progressivo accentramento è stato analizzato da G. MÜHLBACHER, *Federalismo tedesco e ambiente*, in C. DESIDERI (a cura di), *Autonomie territoriali e tutela dell'ambiente*, Milano, 2001, 15 ss.

<sup>48</sup> La legge è attentamente considerata da L. MEZZETTI, "Costituzione dell'ambiente" e protezione della natura nell'ordinamento tedesco, in L. MEZZETTI (a cura di), *I diritti della natura*, Padova, 1997, 152 ss.

<sup>49</sup> Cfr. G. MÜHLBACHER, *Federalismo tedesco e ambiente*, cit., 27 ss.

<sup>50</sup> L'opinione appare in effetti molto diffusa nella dottrina; cfr. D. AMIRANTE, *Ambiente e principi costituzionali nel diritto comparato*, cit., 27; M.J. MONTORO CHINER, *La tutela dell'ambiente in Spagna. Profili costituzionali e amministrativi*, in D. AMIRANTE (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000, 49; G. RUIZ-RICO RUIZ, *La tutela dell'ambiente in Spagna*, in L. MEZZETTI (a cura di), *I diritti della natura*, Padova, 1997, 232-3; F. VELASCO CABALLERO, *El medio ambiente en la Constitución: Derecho público subjetivo y/o vector?*, in *Rev. Andaluza de Administración Pública*, 19, 1994, 77 ss.



essendo inserita nel titolo riferito ai diritti fondamentali, è collocata nel terzo capitolo, quello relativo ai principi basilari della politica sociale ed economica, dove sono enucleati tutti quei principi che sono tutelati solo attraverso la mediazione di una legge e che costituiscono semplicemente un riferimento ermeneutico per l'azione dei poteri pubblici e la prassi giudiziaria. In altre parole, la norma si colloca in una parte della Costituzione per cui non è prevista la forma di tutela diretta davanti ai tribunali giudiziari. Sicché il valore di quel diritto ad un ambiente adeguato appare meno incisivo di quanto si possa ricavare da una prima lettura.

Risulta pertanto che la norma vada letta nel contesto delle disposizioni in cui è inserita, che è quello fondamentale del decalogo dei diritti sociali. In questa prospettiva la norma andrebbe considerata come disposizione che concorre insieme ad altre a fissare i valori per i quali potrebbe risultare giustificata la limitazione alle libertà economiche. La confutazione di questa conclusione non potrebbe essere tratta dalla declamazione del diritto all'ambiente adeguato, perché nella Costituzione spagnola esistono altri esempi, come quello del diritto all'abitazione dignitosa (art. 47 Cost.) e quello del diritto alla salute (art. 43 Cost.), in cui l'enunciazione del diritto non viene interpretata in modo diverso da quanto sinora prospettato<sup>51</sup>.

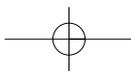
Inoltre, deve essere notato che la trasfigurazione oggettiva del diritto all'ambiente adeguato è stata realizzata anche grazie al Tribunale costituzionale che, nella sentenza 26 giugno 1995 n. 102, ha interpretato l'art. 45 Cost. come norma di valore trasversale consistente nella fissazione di principi per l'azione di tutti i poteri pubblici, sia pure articolata in tante e diverse materie. D'altra parte, la stessa prima formulazione dell'art. 45 Cost. andrebbe letta in modo più complessivo, dal momento che a conclusione proprio di quel primo comma si afferma che gli stessi titolari del diritto all'ambiente adeguato, hanno anche l'obbligo di conservare la disponibilità garantita dell'ambiente e dunque sono anche in una condizione di doverosità. A supporto di tale sottolineatura vi è anche il secondo comma della stessa norma costituzionale, in cui viene richiamato il principio di solidarietà collettiva quale contesto ordinario entro il quale si compie l'attività di protezione e miglioramento della qualità della vita da parte dei poteri pubblici. Sembrerebbe pertanto che il tratto di doverosità del primo comma si saldi con quello di solidarietà del secondo.

Con ciò non si vuole del tutto escludere che il diritto all'ambiente adeguato non abbia una rilevanza anche nei termini veri e propri di diritto soggettivo. Infatti, si può osservare che la disposizione, vincolando tale diritto allo sviluppo della persona umana, richiama i diritti fondamentali di dignità umana e di incolumità fisica che sono inseriti nel capitolo II; ma, appunto, si tratterebbe comunque di garanzie costituzionali che si rifrangono in modo indiretto sull'art. 45 Cost. e non hanno inizio invece da esso. Semmai l'art. 45 c. 1 Cost. sembra idoneo a configurare i diritti alla partecipazione ai procedimenti ambientali, nonché gli altri diritti procedurali come quello di accesso agli atti e di informazione<sup>52</sup>.

Insomma, nonostante l'apparente ambivalenza della norma, l'accezione programmatica risulta decisamente prevalente. A differenza di altre norme costituzionali di altri paesi che si sono viste, peraltro, l'art. 45 Cost. fissa anche i principi diretti dell'azione delle politiche ambientali, concorrendo in questo modo con quelli di origine comu-

<sup>51</sup> Cfr. M.J. MONTORO CHINER, *La tutela dell'ambiente in Spagna. Profili costituzionali e amministrativi*, cit., 51.

<sup>52</sup> Cfr. M.J. MONTORO CHINER, *La tutela dell'ambiente in Spagna. Profili costituzionali e amministrativi*, cit., 51; G. RUIZ-RICO RUIZ, *La tutela dell'ambiente in Spagna*, cit., 242.



nitaria. In questo senso può essere osservato che accanto a principi di ordine conservativo o fondati sul ritegno (uso razionale delle risorse naturali, protezione della qualità della vita, difesa e ripristino dell'ambiente), si stabilisce anche quello di miglioramento della qualità della vita. Si tratta certamente di clausole indeterminate ma che consentono di impostare le politiche ambientali al fine di promuovere uno sviluppo sostenibile in grado di migliorare le condizioni sociali della collettività.

La protezione dell'ambiente è peraltro richiamata anche dagli artt. 148 e 149 Cost., dove sono rispettivamente definite le competenze delle Comunità autonome e dello Stato, realizzando di fatto un sistema in cui la competenza legislativa è sostanzialmente ripartita. Tuttavia, è da osservare che gli articoli 148 e 149 includono numerose altre materie che possono essere affiliate alla competenza ambientale, cosicché, a fronte di un'apparente nozione unitaria, si rintracciano in realtà ambiti di applicazione molto diversificati su cui insistono differenti competenze. Peraltro il sistema pare assestato su differenti gradi di responsabilità rispetto alle competenze legislative e amministrative: nell'esercizio delle prime pare preponderante il ruolo dello Stato, per le seconde quello delle Comunità autonome<sup>53</sup>.

#### 4. *Gli strumenti di tutela*

Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente variano a seconda dell'oggetto preso in considerazione e delle finalità pure prese in esame. Solitamente si può fare una classificazione molto ampia tra misure pubbliche di natura giuridica in senso proprio e misure di natura economica.

Le prime si caratterizzano per essere costituite da disposizioni normative che o prescrivono comportamenti diretti o stabiliscono vincoli di natura procedurale per lo svolgimento di talune attività<sup>54</sup>. In questa ampia tipologia di interventi esistono misure che sono previste in generale dall'ordinamento e la cui applicazione è possibile ritrovare anche in settori differenti da quelli dell'ambiente, altre, invece, che sono state originate appositamente per il settore ambientale. Le misure di natura giuridica possono poi essere a carattere generale, disponendo dunque la ponderazione di vari interessi e rivolte a una moltitudine di soggetti, o a contenuto individuale; così come avere contenuto negativo o positivo.

Tra le seconde vanno invece incluse quegli interventi che producono i loro effetti sul funzionamento dell'apparato produttivo economico, incidendo in particolar modo sul funzionamento regolare del mercato (quantità prodotte, quantità da immettere sul mercato, qualità dei prodotti ecc.). Tra le misure economiche vi è una maggiore commistione tra interventi di natura autoritativa e interventi di tipo negoziale o alternativi a quelli fondati sull'imposizione.

Seguendo l'impostazione dell'opera di maggiore sistematicità delle funzioni pubblicistiche in tema di tutela dell'ambiente<sup>55</sup> si può osservare, in estrema sintesi, che: a) tra gli interventi di natura giuridica possono essere ricompresi i piani e i programmi, i pro-

<sup>53</sup> Sul punto si vedano G. RUIZ-RICO RUIZ, *La tutela dell'ambiente in Spagna*, cit., 245 ss.; P. ZUDDAS, *La ripartizione delle funzioni in materia ambientale e di protezione della natura tra lo stato nazionale, le comunità autonome e gli enti locali in Spagna*, in C. DESIDERI (a cura di), *Autonomie territoriali e tutela dell'ambiente*, Milano, 2001, 61 ss.

<sup>54</sup> Cfr. F. SALVIA, *Gli strumenti giuridici della tutela ambientale*, in *Riv. giur. amb.*, 1993, 215-19.

<sup>55</sup> Il lavoro a cui si fa espresso riferimento è quello di P. DELL'ANNO, *Manuale di diritto ambientale*, cit., spec. 157-257.



cedimenti amministrativi di consenso, quelli ablatori, i procedimenti di controllo, la procedura di valutazione di impatto ambientale, la istituzione e la conservazione di parchi e riserve naturali, gli istituti di partecipazione dei privati, le attività registratorie e metrologiche, i provvedimenti di emergenza, le azioni di responsabilità per danno ambientale, i vincoli e le classificazioni delle attività inquinanti; b) tra gli interventi di natura economica sono invece catalogabili gli ammassi, le imposte, le tariffe, gli incentivi (e i disincentivi), gli impegni autodeterminati, le assicurazioni e le garanzie finanziarie.

Sulla base di questa macro suddivisione si terrà ora conto di due modelli di regolazione adottati nell'Amministrazione dell'ambiente: quello classico del *command e control* e quello negoziale a responsabilità diffusa.

### 5. Il modello prevalente del *command and control*

La difficoltà a rintracciare una nozione unitaria di ambiente consente agevolmente di comprendere quanto le discipline nel settore dell'ambiente siano stratificate e varie. Eppure ciò che sembra preclusivo a livello costituzionale, diventa possibile a livello amministrativo dove, nonostante la molteplicità degli strumenti ideati per la tutela dell'ambiente, è almeno ammissibile teorizzare la sussistenza di un diritto amministrativo speciale che presenta alcuni tratti unificanti<sup>56</sup>. L'unificazione - beninteso - non è da ricollegare alla presenza supposta di elementi ontologicamente omogenei, ma piuttosto alla ricorrenza di poteri esorbitanti in capo all'Amministrazione ogni qualvolta siano in gioco gli interessi ambientali.

Le ragioni di questa esorbitanza sono state già addotte quando in premessa si è specificato perché la tutela dell'ambiente richiede l'intervento dei poteri pubblici. Qui appare ancora necessario precisare che il modello di relazione che si produce nel rapporto tra Pubblica Amministrazione e privati è quello classico autoritativo, in cui l'attività dei privati è soggetta al consenso preventivo dell'Amministrazione e a un fondamentale controllo costante per l'intera attività. Anche quando, come nei servizi idrici e dei rifiuti, la tutela si compone di un'attività svolta sotto forma di pubblico servizio, lo schema appena descritto non cambia. Infatti, a prescindere dal rilievo che l'attività di pubblico servizio non può essere rigidamente separata da quella di esercizio della funzione pubblica, va osservato come in questi settori il carattere di pubblico servizio è identificato dal momento organizzatorio dell'attività, e ciò rimane valido anche qualora si venga a considerare la disciplina più recente che sembra (almeno in apparenza) più incline ai processi di liberalizzazione. Ne deriva, pertanto, che a voler operare una descrizione sintetica delle forme amministrative di tutela risalta con chiarezza che questa si conforma secondo il modello tradizionale dell'autoritarità.

La validità di questa sintesi appare confermata pure dall'analisi delle procedure in cui sono coinvolte le sole Pubbliche Amministrazioni. In particolare si fa riferimento a quelle procedure di semplificazione che a partire soprattutto dal 1990 hanno progressivamente interessato la gran parte delle attività delle Pubbliche Amministrazioni. In tutti questi casi le discipline hanno previsto quasi sempre delle procedure rinforzate quando

<sup>56</sup> Cfr. G. MORBIDELLI, *Il regime amministrativo speciale dell'ambiente*, cit., 1144 ss.; A. RALLO, *Funzione di tutela ambientale e procedimento amministrativo*, Napoli, 2000, 110-114.



a essere coinvolti sono gli interessi ambientali<sup>57</sup>. È così, per esempio, per la pretermisione dei pareri. Gli articoli 16 e 17 L.n. 241 del 1990 stabiliscono regole affinché i procedimenti principali non vengano bloccati da un parere obbligatorio o tecnico non fornito da altra Amministrazione nei tempi assegnati, ma hanno al contempo escluso dall'applicazione di tali regole agevolative le Amministrazioni preposte alla tutela degli interessi ambientali, paesaggistici, territoriali o della salute, rinforzando in tal modo il loro ruolo. Il medesimo effetto si ricava nelle procedure delle conferenze di servizi, dove alla regola generale di superamento del dissenso sulla base dell'orientamento maggioritario delle Amministrazioni è opposta la procedura rinforzata del ricorso al Consiglio dei ministri (qualora l'Ente procedente o dissenziente sia statale) o agli organi esecutivi collegiali apicali per superare il dissenso espresso da un'Amministrazione preposta alla tutela degli interessi ambientali, paesaggistico-territoriali, del patrimonio storico-artistico o della salute. Lo stesso si può verificare facilmente, per quanto detto, per le procedure unificate sottoforma di «sportello unico» aventi riguardo le attività produttive.

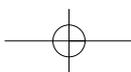
Potrebbe dubitarsi da quanto sinora detto che se così è, il diritto amministrativo ambientale non sarebbe da qualificare come regime speciale perché ricalcherebbe perfettamente i rapporti tradizionali tra Pubbliche Amministrazioni e privati e quelli aventi luogo tra Pubbliche Amministrazioni. Senonché risulta oggi molto dubbio che il rapporto autoritativo o lo schema della rigida separazione delle competenze amministrative tra Pubbliche Amministrazioni sia veramente da considerare come il modello ordinario dei rapporti giuridici amministrativi. Il diritto amministrativo contemporaneo risulta caratterizzato da forme organizzative che somigliano sempre più a quelle privatistiche, fa sempre più uso degli strumenti negoziali e sempre meno include ipotesi di limitazione di responsabilità; è, in realtà, sempre meno un diritto speciale differente dal diritto comune<sup>58</sup>. Risulta pertanto che i principi informatori dell'azione e dell'organizzazione amministrativa appaiono idonei a configurare un'Amministrazione ordinaria diversa da quella delle sue origini. Se, allora, si ha un regime speciale quando la disciplina prevede ipotesi derogatorie rispetto ai principi generali, si deve concludere che quello che si sta realizzando nel settore ambientale sembra proprio portare con sé i segni di un regime speciale.

Ricostruendo in una sequenza astrattamente logica i poteri esercitati dalle Pubbliche Amministrazioni si può dire che questi consistono in: regolazione e programmazione delle attività, autorizzazioni, comandi prescrittivi e apposizione di vincoli, controlli e verifiche, sanzioni.

La potestà regolativa e di programmazione è quella senz'altro più complessa perché ha l'ambizioso scopo di coordinare una moltitudine di interessi a fini prevalentemente preventivi, in modo da preservare gli interessi considerati come primari. In questa fattispecie sono dunque ordinate le priorità da seguire sia da parte di altri poteri pubblici, sia da parte dei privati. L'attività di programmazione consente dunque di disporre delle attività future dei soggetti privati e pubblici, finanche, talvolta, con

<sup>57</sup> La questione è stata presa in esame da G. CAIA, *La gestione dell'ambiente: principi di semplificazione e coordinamento*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, I, Fondazione Carlo Marchi, quad. 3, 1999, 240-244.

<sup>58</sup> Si rinvia per l'approfondimento di questo tema al lavoro di G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, Milano, 2003, spec. 238-241.





finalità dirigistiche. Il carattere discrezionale che caratterizza normalmente questo tipo di potestà amministrativa è comunque oggetto sempre più di un penetrante controllo da parte dei privati, come dimostra la più recente giurisprudenza in tema di attivazione di procedure sollecitatorie nei confronti della Pubblica Amministrazione, con le quali il privato può far valere una posizione di vantaggio anche in caso di inerzia dell'Amministrazione.

L'attuale disciplina prevede innumerevoli tipologie di piani diversificati per oggetto di tutela (suolo, acqua, rifiuti ecc.) e per soggetti competenti, a cui si sommano i poteri ordinari di programmazione con cui in generale, soprattutto le Regioni, sono chiamate a svolgere le competenze amministrative e quelli riferiti a materie estranee ai problemi precipui dell'inquinamento e in cui tuttavia insistono interessi ambientali (è il caso dei piani che attuano la gestione del territorio). Il principale problema che riguarda l'attività di programmazione è il raccordo tra i vari piani, soprattutto quando su uno stesso oggetto si registrano competenze di diversi soggetti<sup>59</sup>. In questo senso l'ordinamento sembra predisporre soluzioni molto diversificate: talvolta, infatti, prevale il modello gerarchico, altre volte, invece, quello di competenza<sup>60</sup>.

Le autorizzazioni sono il prodotto giuridico tipico della potestà amministrativa a tutela degli interessi ambientali<sup>61</sup>. L'uso del termine 'autorizzazione' va inteso nell'accezione più larga di atto di consenso. Esso in realtà ricomprende tipologie di atti molto diversificate: localizzazioni, autorizzazioni in senso proprio, licenze, approvazioni, abilitazioni, nulla osta. La varietà delle autorizzazioni è molto ampia anche per quanto concerne la natura degli effetti giuridici: esistono ipotesi, rare, di autorizzazioni ricognitive, ma molto più frequentemente autorizzazioni a carattere conformativo; autorizzazioni che dispongono la rimozione di ostacoli pregiudicativi dell'attività e autorizzazioni che dispongono regole e ordini<sup>62</sup>; possono rintracciarsi autorizzazioni con effetti accertativi e autorizzazioni aventi invece effetti costitutivi<sup>63</sup>. Il rilascio delle autorizzazioni può essere condizionato dalla verifica della presenza di condizioni obiettive, ma possono ricorrere anche ipotesi in cui le condizioni attengono al profilo soggettivo del richiedente.

Con riguardo alle autorizzazioni vi è poi la questione della compatibilità degli istituti di semplificazione, di cui in parte già si è detto in precedenza. Con riferimento alle ipotesi dei procedimenti a cui si applica il silenzio bisogna registrare un'interpretazione restrittiva che proviene dalla giurisprudenza comunitaria<sup>64</sup>, che ha sottolineato come tali procedure di semplificazione non consentono di verificare sino in fondo l'effettuazione concreta del controllo degli interessi ambientali da parte degli organi di

<sup>59</sup> È il caso per esempio delle acque, per il quale il D.L.vo n. 152 del 1999 ammette che siano emanati piani di tutela delle acque da parte delle Regioni, i quali tuttavia devono essere coordinati con i piani d'azione stabiliti dallo Stato e altri piani elaborati dalle autorità di bacino nazionali e interregionali.

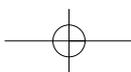
<sup>60</sup> Tuttavia il modello del coordinamento per competenza delle diverse fonti di regolazione appare senz'altro preponderante, anche alla luce del nuovo contesto costituzionale.

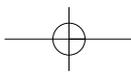
<sup>61</sup> Cfr. A. CROSETTI, R. FERRARA, F. FRACCHIA, N. OLIVETTI RASON, *Diritto dell'ambiente*, cit., 226-233.

<sup>62</sup> Le autorizzazioni conformative sono senz'altro la maggioranza. Un esempio lampante è rappresentato dall'autorizzazione ambientale integrata disciplinata dal D.L.vo n. 372 del 1999. Tra le autorizzazioni ricognitive può essere inclusa quella relativa alla deroga del divieto di scarico nel sottosuolo previsto dall'art. 30 D.L.vo 152 del 1999.

<sup>63</sup> Gli effetti accertativi sono quelli che si producono dalla semplice registrazione delle imprese che intendono effettuare la gestione dei rifiuti, ai sensi dell'art. 30 D.L.vo n. 22 del 1997. Hanno invece effetti costitutivi, per esempio, le autorizzazioni rilasciate a tutela dell'aria nel caso di costruzione di impianti industriali, come previste dal d.p.r. 203 del 1988.

<sup>64</sup> La sentenza a cui si fa riferimento è quella nota della C. giust. CE, 28 febbraio 1991, C-369/87, in *Racc.*, I, 791.





competenza, sicché sarebbe da giudicare illegittimo l'adozione di procedimenti di silenzio assenso qualora l'interesse principale del procedimento semplificato è la salvaguardia degli interessi ambientali.

Per quanto concerne i comandi e l'apposizione di vincoli, si tratta di potestà che definiscono gli ambiti di azione legittima da parte dei privati e, in particolare, dei soggetti imprenditoriali. I comandi si caratterizzano per essere immediatamente prescrittivi al fine di conformare l'attività altrui, tanto che abbiano un contenuto positivo quanto negativo. Essi possono essere sia il prodotto di un autonomo procedimento<sup>65</sup>, sia il contenuto accessorio di atti autorizzativi<sup>66</sup>.

I vincoli, invece, pur incidendo sulle libere azioni dei terzi, non hanno come diretti destinatari i soggetti limitati ma beni o risorse: il limite apposto sui beni e sulle risorse comporta di riflesso la limitazione della libertà di uso di essi. La principale finalità del vincolo non è tanto la conformazione dell'attività dei soggetti, quanto la salvaguardia del bene su cui insiste il vincolo. Esso può essere assoluto o relativo: nel primo caso, viene impedita la possibilità di portare mutamenti al bene vincolato, nel secondo tale possibilità è esclusa in generale, salvo che in un secondo momento ricorrano condizioni predefinite che ne consentano un mutamento di destinazione o una sua trasformazione<sup>67</sup>.

La funzione di controllo segue quelle immediatamente precedenti perché verifica la conformità dell'attività autorizzata o del comportamento ordinato rispetto alla norma. La vigilanza può essere puramente amministrativa documentale oppure tecnica, riguardante dunque profili attinenti agli aspetti materiali dell'attività (in questo caso si parla di ispezioni tecniche). Normalmente in ambito di controlli ambientali le Amministrazioni deputate a tale funzione sono dotate di professionalità specializzate o si avvalgono di competenze esterne qualora ne siano carenti.

Il regime di stretto controllo dei poteri pubblici per la tutela dell'ambiente si conclude con la previsione della potestà sanzionatoria. Essa viene irrogata ogniqualvolta si incorra in un illecito amministrativo, previa diffida di contestazione e attraverso una procedura che prevede il contraddittorio. La potestà sanzionatoria viene esercitata normalmente dagli stessi organi che svolgono l'attività di controllo, anche se non vi è sempre l'obbligo, da parte dell'Amministrazione che ha riscontrato una non conformità, di emettere la corrispettiva sanzione. Le sanzioni possono essere ripristinatorie o afflittive. Gli effetti prodotti possono essere di tipo obbligazionario o amministrativo in senso stretto quando essi si producono su un precedente atto emesso, ampliativo della sfera giuridica del soggetto sanzionato.

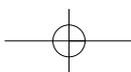
## 6. *Il modello negoziale e della responsabilità diffusa*

Nonostante il vasto spettro dei poteri autoritativi che si registrano nelle discipline a tutela dell'ambiente, negli anni più recenti si è sempre più fatto ricorso a strumenti di natura volontaria. L'adozione di questi strumenti è stata promossa prevalen-

<sup>65</sup> Ne sono un esempio gli obblighi di bonifica dei siti inquinati, come disciplinati dal D.M. n. 471 del 1999.

<sup>66</sup> Così per esempio sono previste le autorizzazioni agli scarichi delle acque secondo l'art. 45 D.L.vo n. 152 del 1999.

<sup>67</sup> È chiaro che qui il riferimento è alla disciplina dei beni culturali e ambientali.





tamente dall'ordinamento comunitario a partire dagli anni Novanta dello scorso secolo, coerentemente con un impianto complessivo di rideterminazione delle politiche comunitarie che si fondava sul coinvolgimento fiducioso dei privati<sup>68</sup>. D'altra parte l'approccio solidaristico che è alla base della tutela dell'ambiente impone anche un necessario coinvolgimento dei soggetti estranei alle Pubbliche Amministrazioni, in vista di un miglioramento delle condizioni comuni ambientali che sono il presupposto della vita di ognuno. Vi è poi diffusa convinzione che gli strumenti impositivi non siano in grado di raggiungere tutti gli obiettivi di alta qualità ambientale, sicché il coinvolgimento progressivo dei soggetti privati risponde al bisogno essenziale di elevare la qualità dell'ambiente facendo leva sulla cooperazione di interessi eterogenei ma convergenti<sup>69</sup>.

La partecipazione dei privati agli interventi di tutela ambientale si realizza ovviamente attraverso comportamenti attivi che possono essere determinati o spontaneamente o attraverso incentivi. I due modi per assicurarsi il coinvolgimento attivo dei privati non sono alternativi tra loro, ma anzi si alimentano tra loro. È infatti vero sia che i comportamenti virtuosi usufruiscono di alcuni incentivi, sia che la presenza di incentivi favoriscono comportamenti desiderati. Gli incentivi sono garantiti dai soggetti di Pubblica Amministrazione sotto forma di agevolazioni fiscali ed economiche o attraverso agevolazioni procedurali, consistenti nella riduzione di oneri amministrativi. I comportamenti volontari si registrano a diversi livelli: organizzativo, di adesione ai processi produttivi eteronomi, negoziali e sussidiario.

Il coinvolgimento dei privati in strutture organizzative deputate alla tutela dell'ambiente avviene attraverso la Costituzione di consorzi o attraverso la partecipazione a società miste di gestione di servizi pubblici ambientali. Si ritiene che, date le premesse, siano da considerare in questo caso i soli consorzi fondati su base pattizia, prescindendo dal rilievo se essi siano volontari o obbligatori. Solo qui, infatti, si registra una convergenza tra il libero esercizio dell'autonomia privata e le finalità di pubblico interesse collegate alla tutela dell'ambiente; tanto che, a proposito di questi soggetti, si parla di enti privati di interesse pubblico<sup>70</sup>. Tale strumento di tutela ambientale è quello che normalmente si registra nella disciplina degli imballaggi<sup>71</sup>, la cui vigilanza e regolazione spetta peraltro a un Ente pubblico di natura associativa come è il CO.NA.I.

A prescindere dalle specifiche considerazioni relative ai consorzi, ciò che accomuna queste figure è la circostanza che i soggetti chiamati a svolgere l'attività di protezione ambientale sono di natura privata anziché, come è tradizionalmente, soggetti pubblici. Anche nel caso dei servizi pubblici ambientali, infatti, si è in presenza di soggetti di natura privata che svolgono funzioni relative agli obblighi di pubblico servizio.

Il secondo livello di coinvolgimento dei privati è quello che si registra attraverso l'adesione spontanea di osservanza di procedure eterodeterminate al fine di ottenere un marchio di «garanzia verde» per i propri prodotti (*ecolabel*) o al fine di avere la certifica-

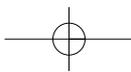
<sup>68</sup> Si veda F. FONDERICO, *La tutela dell'ambiente*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Parte spec., II, Milano, 2003, 2016-2017.

<sup>69</sup> Cfr. A. CROSETTI, R. FERRARA, F. FRACCHIA, N. OLIVETTI RASON, *Diritto dell'ambiente*, cit., 240.

<sup>70</sup> Così vengono qualificati da S. AMOROSINO, *Ambiente e privatizzazione delle funzioni amministrative*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO, *Ambiente e diritto*, II, Fondazione Carlo Marchi, quad. 3, 1999, 354.

<sup>71</sup> Tra le figure di consorzio volontario sono da ricomprendere quelle previste dall'art. 40 D.L.vo n. 22 del 1997; rappresentano invece esempi di consorzi obbligatori quelli compresi negli artt. 47 e 48 D.L.vo n. 22 del 1997.





zione di sito o struttura a corretta ecogestione (*ecoaudit*)<sup>72</sup>. La partecipazione del privato è in questo caso fondata sulla sola volontarietà. Il privato aderisce a procedure tecniche o decide di seguire determinati processi produttivi affinché possa spendere conclusivamente una certificazione sul mercato. Anche qui si registra una convergenza tra interessi privati (partecipazione garantita a segmenti di mercato altrimenti esclusi) e obiettivi di interesse pubblico (proliferazione di prodotti ecologicamente testati o garanzia di sviluppo di processi produttivi con il minor impatto ambientale). L'acquisizione delle certificazioni *ecolabel* ed *ecoaudit* è la conseguenza di procedure accertative svolte da soggetti privati indipendenti che sono precedentemente accreditati dal Comitato nazionale per l'*ecolabel* e l'*ecoaudit*. Il sistema dunque appare piuttosto complesso e prevede la partecipazione di soggetti privati a diversi livelli, compreso quello di controllo.

L'acquisizione della «garanzia verde» comporta vantaggi non solamente sul piano economico, ma anche nei confronti dei soggetti di Pubblica Amministrazione, sotto forma di titoli di preferenza nell'accesso a risorse scarse<sup>73</sup> o di semplificazioni amministrative per il rinnovo di autorizzazioni<sup>74</sup>.

Il terzo livello di partecipazione è quello che è stato definito impropriamente negoziale. In effetti tutte le forme di partecipazione dei privati si compongono di negozi giuridici autonomi, sicché deve desumersi che in questa classificazione vadano comprese tutte quelle forme di partecipazione che si concretizzano esclusivamente con accordi giuridici tra il soggetto privato e la Pubblica Amministrazione. Tra queste forme di partecipazione rientrano gli accordi in senso generico, ma anche i contratti di programma<sup>75</sup> e i contratti territoriali<sup>76</sup>. Queste forme di accordi si caratterizzano per avere come oggetto la disponibilità degli interessi pubblici e, infatti, a essi si applica la disciplina generale prevista dall'art. 11 L.n. 241 del 1990<sup>77</sup>.

In questo tipo di accordi i privati si impegnano nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni a preservare interessi di rilievo ambientale nella conduzione ordinaria della loro attività, mentre le Amministrazioni, a loro volta, sono impegnate a garantire misure varie di incentivo. In questo modo la programmazione delle attività di tutela vengono condivise dall'Amministrazione con i soggetti a essa estranei, nella presunzione che in tal modo la realizzazione degli interessi pubblici possa avvenire senza particolari conflitti.

Infine l'ultimo livello di partecipazione dei privati è quello della sussidiarietà. Si tratta di tutte quelle ipotesi in cui la responsabilità del perseguimento degli interessi ambientali è assunta in modo prevalente da soggetti privati<sup>78</sup>. Tali forme di partecipazione, più che trovare espressa menzione in norme giuridiche, trovano la loro fonte negli strumenti di *soft law* o nelle esperienze pratiche di fatto. In questa categoria

<sup>72</sup> Cfr. A. GRATANI, *Ecolabel e ecoaudit*, in S. NESPOR, A.L. DE CESARIS (a cura di), *Codice dell'ambiente*, Milano, 2003, 761 ss.

<sup>73</sup> Si veda l'art. 23 D.L.vo n. 152 del 1999 a proposito della concessioni di derivazioni delle acque pubbliche.

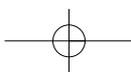
<sup>74</sup> Così ad esempio è stabilito dall'art. 4 D.L.vo n. 372 del 1999 per l'autorizzazione ambientale integrata.

<sup>75</sup> Si veda così l'art. 25 D.L.vo n. 22 del 1997.

<sup>76</sup> Tra questi si possono far rientrare i contratti previsti dall'art. 14 D.L.vo n. 228 del 2001.

<sup>77</sup> Per questa opinione anche M.M. BENOZZO, F. BRUNO, *Legislazione ambientale*, Milano, 2003, 198.

<sup>78</sup> Cfr. S. AMOROSINO, *Ambiente e privatizzazione delle funzioni amministrative*, cit., 352, il quale ha osservato che in campo ambientale si assiste a forme di privatizzazione delle funzioni pubbliche del tutto particolari, in cui il ruolo primario è quello della privatizzazione-sussidiarietà, da intendersi come esternalizzazione della gestione di beni e servizi correlati al perseguimento di obiettivi e *standard* ambientali.

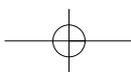


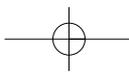


possono essere fatte rientrare le numerose esperienze pratiche in cui ad associazioni private è consentito di svolgere attività di gestione di parchi o funzioni di carattere pubblicistico, come il monitoraggio della salubrità ambientale di alcune zone o beni<sup>79</sup>. A differenza di tutti i casi precedentemente menzionati, i privati, singoli o associati, svolgono attività aventi esclusivamente interesse generale; non vi sarebbe, insomma, la convergenza tra interessi diversi, ma il perseguimento di uno stesso interesse. Benché questa fattispecie di partecipazione trovi la sua più piena esplicazione in provvedimenti non normativi, nel nostro ordinamento si rintracciano norme che intendono agevolare tale forma di responsabilità condivisa degli interessi generali. Così è, per esempio, per le aree ecologicamente attrezzate, per le quali l'art. 26 D.L.vo n. 112 del 1998 stabilisce che le Regioni, dopo la loro individuazione, provvedano alla loro disciplina garantendo che la loro gestione unitaria sia affidata a soggetti pubblici o privati. Ma implicazioni ancora più rilevanti possono derivare dal nuovo art. 118 c. 4 Cost. che, interpretato in senso immediatamente prescrittivo, potrebbe rappresentare la norma di legittimazione di azioni di tutela dell'ambiente promosse direttamente dalle associazioni<sup>80</sup>.

<sup>79</sup> Sono noti i casi di "Goletta verde" organizzata da Legambiente oppure quelli di gestione di parchi ambientali come Isolabella di Taormina da parte del WWF.

<sup>80</sup> In particolare sull'art. 118 Cost. è possibile leggere la recente relazione che il prof. Arena ha tenuto recentemente a Roma; cfr. G. ARENA, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118 u.c. della costituzione*, (Relazione al Convegno *Cittadini attivi per una nuova amministrazione*, tenutosi a Roma il 7-8 febbraio 2003), in [www.astridonline.it](http://www.astridonline.it).

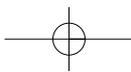




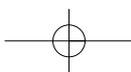
## Bibliografia

- AMIRANTE D., *Ambiente e principi costituzionali nel diritto comparato*, in ID. (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000, 14 ss.
- AMOROSINO S., *Ambiente e privatizzazione delle funzioni amministrative*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, II, Fondazione Carlo Marchi, quad. 3, 1999, 349 ss.
- AMOROSINO S., *Sistemi ambientali e discipline amministrative*, Padova, 1990.
- ARABIA A.G., *Le Amministrazioni dell'ambiente in Francia*, in C. DESIDERI (a cura di), *Autonomie territoriali e tutela dell'ambiente*, Milano, 2001.
- BENOZZO M.M., BRUNO F., *Legislazione ambientale*, Milano, 2003.
- CAIA G., *La gestione dell'ambiente: principi di semplificazione e coordinamento*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, I, Fondazione Carlo Marchi, quad. 3, 1999, 240 ss.
- CAPACCIOLI E., DAL PIAZ F., *Ambiente (tutela dell')*, in *N.simo Dig.*, App., 1980, 257 ss.
- CAPACCIOLI E., *Profili giuridico-organizzativi della tutela contro l'inquinamento dell'aria e dell'acqua*, in *Foro amm.*, III, 1970, 299 ss.
- CAPUTI JAMBREMIGHI V., *Tutela dell'ambiente e beni pubblici. (Provocazioni per uno studio sul dominio ambientale eminente)*, in *Scritti in onore di Alberto Predieri*, I, Milano, 1996, 311 ss.
- CARAVITA B., *Diritto pubblico dell'ambiente*, Bologna, 2001.
- CARAVITA B., *Il diritto costituzionale dell'ambiente*, in S. NESPOR, A.L. DE CESARIS, *Codice dell'ambiente*, Milano, 2003, 91 ss.
- CASSESE S., *I beni pubblici*, Milano, 1969.
- CAVALLO B., *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, 398 ss.
- CECCHETTI M., *Il principio costituzionale di unitarietà dell'ambiente*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, I, Fondazione Carlo Macchi, quad. 3, 1999, 259 ss.
- CROSETTI A., FERRARA R., FRACCHIA F., OLIVETTI RASON N., *Diritto dell'ambiente*, Roma-Bari, 2002.
- DELL'ANNO P., *Manuale di diritto ambientale*, Padova, 2003.
- FABERON J.Y., *Lo status costituzionale dell'ambiente in Francia*, in D. AMIRANTE (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000.
- FERRARA R., *La tutela dell'ambiente fra Stato e regioni: una storia «infinita»*, in *Foro it.*, I, 2003, 695 ss.
- FONDERICO F., *La tutela dell'ambiente*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Parte spec., II, Milano, 2003.
- FRACCHIA F., *Sulla configurazione giuridica unitaria dell'ambiente: art. 2 cost. e doveri di solidarietà ambientale*, in *Dir. econ.*, 2002, 215 ss.
- FRANCARIO L., *Danni ambientali e tutela civile*, Napoli, 1990.
- GIAMPIETRO F., *Diritto alla salubrità dell'ambiente*, Milano, 1980.
- GIANNINI M.S., «Ambiente»: saggio sui diversi aspetti giuridici, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973, 15 ss.
- GIANNINI M.S., *Diritto dell'economia*, Bologna, 1989.
- GRASSI S., *La tutela dell'ambiente dopo il nuovo titolo V della Costituzione*, in *Dir. gest. amb.*, 2002, 361 ss.
- GRATANI A., *Ecolabel e ecoaudit*, in S. Nespor, A.L. De Cesaris (a cura di), *Codice dell'ambiente*, Milano, 2003, 761 ss.
- LABRIOLA S., *Dal paesaggio all'ambiente: un caso di interpretazione evolutiva della norma costituzionale. Il concorso della corte e il problema delle garanzie*, in *Dir. e soc.*, 1987, 113 ss.
- LIBERTINI M., *La nuova disciplina del danno ambientale e i problemi generali del diritto dell'ambiente*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, 560 ss.
- MADDALENA P., *Ambiente. Un bene da costituzionalizzare*, in *Democrazia e diritto*, 1994, 340 ss.
- MASERA S.R., *Il valore costituzionale dell'ambiente nella nuova formulazione dell'art. 117 della costituzione*, in *Urb. e app.*, 2003, 1155 ss.
- MEZZETTI L., «Costituzione dell'ambiente» e protezione della natura dell'ordinamento tedesco, in ID. (a cura di), *I diritti della natura*, Padova, 1997.
- MEZZETTI L., *La «costituzione dell'ambiente»*, in L. MEZZETTI (a cura di), *Manuale di diritto ambientale*, Padova, 2001.





- MONTORO CHINER M.J., *La tutela dell'ambiente in Spagna. Profili costituzionali e amministrativi*, in D. AMIRANTE (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000.
- MORBIDELLI G., *Il regime amministrativo speciale dell'ambiente*, in *Scritti in onore di Alberto Predieri*, II, Milano, 1996, 1121 ss.
- MÜHLBACHER G., *Federalismo tedesco e ambiente*, in C. DESIDERI (a cura di), *Autonomie territoriali e tutela dell'ambiente*, Milano, 2001.
- OLIVETTI RASON N., *tutela dell'ambiente: il giudice delle leggi rimane fedele a sé stesso*, in *Foro it.*, I, 2003, 700 ss.
- PATTI S., *Diritto all'ambiente e tutela della persona*, in *Giur. it.*, I, 1980, 859 ss.
- PIERGIGLI V., *La protezione della natura nell'ordinamento francese*, in L. MEZZETTI (a cura di), *I diritti della natura*, Padova, 1997.
- POSTIGLIONE A., *Ambiente: suo significato giuridico unitario*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1985, 32 ss.
- POZZO B., RENNA M., *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2004.
- PREDIERI A., *Paesaggio*, in *Enc. dir.*, XXXI, 1981, 503 ss.
- PRIEUR M., *Droit de l'évironnement*, Paris, 1996.
- RALLO A., *Funzione di tutela ambientale e procedimento amministrativo*, Napoli, 2000.
- RUIZ-RICO RUIZ G., *La tutela dell'ambiente in Spagna*, in L. MEZZETTI (a cura di), *I diritti della natura*, Padova, 1997.
- SALVIA F., *Gli strumenti giuridici della tutela ambientale*, in *Riv. giur. Amb.*, 1993, 215 ss.
- SANDULLI A., *Dominio eminente*, in *Enc. dir.*, XIII, 1964, 928 ss.
- SCHULZE-FIELITZ H., *La protezione ambientale nel diritto costituzionale tedesco*, in D. AMIRANTE (a cura di), *Diritto ambientale e costituzione*, Milano, 2000.
- SELICATO P., *Fiscalità ambientale e costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO (a cura di), *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996.
- SPAGNA MUSSO E., *Riflessioni critiche in tema di tutela civilistica dell'ambiente*, in *Rass. crit. civ.*, 1991, 383 ss.
- TEGA D., *Il diritto dell'ambiente «bussa alle porte» del preambolo alla costituzione francese*, in *Quad. cost.*, 2003, 845 ss.
- VELASCO CABALLERO F., *El medio ambiente en la Constitucion: Derecho publico subjecivo y/o vector?*, in *Rev. Andaluza de Administracion Publica*, 19, 1994, 77 ss.
- ZUDDAS P., *La ripartizione delle funzioni in materia ambientale e di protezione della natura tra lo stato nazionale, le comunità autonome e gli enti locali in Spagna*, in C. DESIDERI (a cura di), *Autonomie teerritoriali e tutela dell'ambiente*, Milano, 2001.



## Gli interventi pubblici in materia di mobilità a tutela dell'Ambiente

Francesco Ciro Scotto

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Le imposizioni alla circolazione adottate dai Sindaci come "prezzo per l'inquinamento dell'aria pulita"; Panoramica delle misure adottate dai Sindaci in materia di mobilità - 3. L'introduzione delle Zone a traffico limitato - 4. I ticket per i Bus Turistici - 5. Esperienze di road pricing all'estero. L'esperienza di Londra - 6. La sosta a pagamento - 7. Verso una mobilità sostenibile: incentivazioni e sostegni economici - 8. Il D.M. 27 Marzo 1998 del Ministero dell'ambiente - 9. Panoramica delle misure previste nei programmi di mobilità sostenibile - 10. Differenze e analogie fra le misure di introduzione delle ZTL e le misure di mobility management.

### 1. Introduzione

Gli interventi pubblici in materia di mobilità a tutela dell'ambiente hanno lo scopo di limitare le esternalità negative legate all'utilizzo dei veicoli, come l'inquinamento atmosferico o il deterioramento del patrimonio artistico, perseguendo l'esigenza di garantire a tutti i cittadini il diritto di circolare liberamente. I soggetti coinvolti nella gestione di domanda e offerta di mobilità programmano pertanto i loro interventi nell'ottica di realizzare un equo compromesso fra esigenza di spostamenti e rispetto dell'ambiente circostante. Le conseguenti politiche si ispirano a valori di *mobilità sostenibile*<sup>1</sup>.

La necessità di sviluppare appunto un'offerta di *mobilità sostenibile*, ossia compatibile con la tutela dei valori ambientali, nasce sia da ragioni pratiche che giuridiche. Infatti, se non possono più essere ignorati i fenomeni di congestione da traffico veicolare che, in particolare nelle metropoli, hanno concorso a generare livelli di inquinamento che superano la soglia di allarme e destano preoccupazione per la nostra salute, è indubbio che, oggi più che in passato, occorre trovare una soluzione che garantisca due importanti diritti, costituzionalmente tutelati: il diritto di circolare e il diritto alla salute, sanciti rispettivamente negli articoli 16 e 32 della nostra carta costituzionale<sup>2</sup>. Le norme costituzionali, formulate in periodi in cui i fenomeni di congestione attuali non era-

<sup>1</sup> Chi volesse approfondire il tema della mobilità sostenibile può consultare: CESARI G., *Le attività dell'APAT sull'ambiente urbano*, convegno: *Le città verso un modello di mobilità sostenibile*. Genova, 2004; *Verso una mobilità pulita. Emissioni inquinanti da veicoli a motore: dalle misure di concentrazione, alla stima di impatto in area urbana*, ACI, AC Firenze, Associazione delle città per la mobilità sostenibile, 2002.

<sup>2</sup> È possibile approfondire l'argomento sui diritti costituzionali in materia in ABBAMONTI in *La libertà di circolazione stradale e la sua regolamentazione costituzionale*, in *La rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*, 1955, pag. 899 e seg. L'argomento è trattato in maniera molto approfondita anche in FALZONE - PALERMO - COSENTINO, *La costituzione italiana con i lavori preparatori*, Roma, 1948, pag. 48.

no nemmeno immaginabili, si dimostrano di grandissima attualità e indicano agli operatori, per la maggior parte pubblici, del settore, la strada da seguire nell'adozione dei provvedimenti di regolamentazione della circolazione<sup>3</sup>.

Il presente capitolo tratterà delle principali misure adottate dalle Amministrazioni Pubbliche per realizzare la *mobilità sostenibile*, alla quale abbiamo appena accennato, da un lato cercando di limitare l'uso irrazionale del mezzo proprio e dall'altro incentivando l'utilizzo di sistemi di trasporto meno inquinanti come il TPL o forme di trasporto collettivo come il *car pooling* o il *car sharing*.

## 2. Le imposizioni alla circolazione adottate dai Sindaci come "prezzo per l'inquinamento dell'aria pulita"

Le norme sulla regolamentazione della circolazione nei centri abitati sono contenute negli articoli 5, 6 e 7 del Codice della Strada. L'articolo 5 detta le norme sulla regolamentazione della circolazione in generale, mentre il 6 e 7 elencano i differenti provvedimenti di regolamentazione che possono essere adottati. Dalla lettura del combinato disposto di queste due norme del codice della strada è possibile attribuire al Sindaco ampi poteri di regolamentazione della circolazione. Ai nostri fini risultano di particolare interesse le norme che consentono al Sindaci di:

1. stabilire aree destinate al parcheggio sulle quali la sosta dei veicoli è subordinata al pagamento di una somma da riscuotere mediante dispositivi di controllo di durata della sosta, anche senza custodia del veicolo, fissando le relative condizioni e tariffe;
2. provvedere alla delimitazione delle aree pedonali e delle zone a traffico limitato;
3. subordinare l'ingresso o la circolazione dei veicoli a motore, all'interno delle zone a traffico limitato, al pagamento di una somma.

I provvedimenti che impongono oneri per l'accesso a determinate zone della città o che subordinano la sosta al pagamento di un onere finanziario, se da un lato hanno lo scopo di reperire fondi per l'Amministrazione locali, dall'altro tendono a disincentivare l'utilizzo del mezzo privato. L'incremento del tasso di motorizzazione, avvenuto in maniera così repentina negli ultimi anni, ha evidenziato la necessità di tutelare un bene, l'aria pulita, che fino a pochi anni fa, la scienza economica stessa, non considerava rilevante in quanto illimitato. Alla luce delle considerazioni, appena svolte, ruotando l'angolo di visuale del punto di vista della nostra ricerca possiamo, in teoria, definire le imposizioni sull'auto come parte del prezzo che si pagherebbe se il mercato assegnasse un valore economico alla risorsa naturale aria.

I provvedimenti di regolamentazione, cui abbiamo appena accennato sono misure nel quale l'utilizzo dell'auto è sempre collegato al pagamento di una tariffa, dovuta a titolo di pedaggio, quale corrispettivo per l'utilizzo di un bene che può esse-

<sup>3</sup> È possibile approfondire l'argomento attraverso gli scritti di: CABIANCA M., *Le Ordinanze in materia di circolazione stradale tra Sindaco e dirigente*, in *Rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*, Roma 1999, pag. 483 e seg.; DUNI - CASSONE - GARRI, *Trattato di diritto della circolazione stradale*, Roma, 1961, pag. 225 e seg.; PRATIS C. M., *Appunti in tema di regolamentazione della Circolazione e del traffico urbano*, in *Rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*, Roma, 1995, pag. 255 e seg.



re lo spazio riservato alla sosta o l'accesso alla Zona a traffico limitato. I provvedimenti di regolamentazione della circolazione dettati nel codice della strada sono tuttavia molto più numerosi di quelli messi in evidenza, ma nelle altre ipotesi, sono previsti veri e propri divieti alla circolazione e l'onere finanziario è solo eventuale in quanto costituisce non il pedaggio, ma la sanzione per il comportamento violato<sup>4</sup>.

Ampi poteri infine vengono attribuiti ai Sindaci anche dalla normativa Comunitaria; le ipotesi riguardano essenzialmente i poteri di regolamentazione della circolazione. Anche per questo tipo di provvedimenti valgono le considerazioni appena svolte<sup>5</sup>.

### 3. L'introduzione delle Zone a traffico limitato

Le imposizioni sulla mobilità, in Italia hanno riguardato essenzialmente l'introduzione del pedaggio per l'accesso alle Zone a traffico limitato<sup>6</sup> e l'obbligo del pagamento di una tariffa per la sosta regolamentata.

I dati, soprattutto per quel che concerne le limitazioni alla circolazione imposte attraverso lo ZTL, non sono molto omogenei; i pochi valori certi testimoniano l'incremento progressivo delle Aree "controllate" sia numericamente, che come superficie. Gli incrementi degli ultimi anni, tuttavia sembrano stabilizzarsi sui valori attuali; uno studio di Lega-ambiente, infatti, aveva riscontrato nel 2000 la presenza di Zone a Traffico limitato in 83 Comuni. Nel 2004 i Comuni con Zone ZTL risultano 92, solo 9 in più. Pur non aumentando, significativamente, il numero dei Comuni in molti di essi risulta aumentata la superficie controllata, rispetto a quella libera. E' questo il caso dei Comuni di Caserta, Pescara, Ferrara, Siena e Teramo, dove il rapporto mq/ab<sup>7</sup> è raddoppiato.

La presenza o meno di Zone a traffico limitato nelle differenti città non risponde a logiche razionali, città poco inquinate hanno introdotto limitazioni significative, men-

<sup>4</sup> La disciplina relativa ai poteri dei Sindaci in ordine alla regolamentazione della circolazione è molto ampia; i poteri dei Sindaci sono riassumibili essenzialmente nel potere di sospendere o vietare la circolazione in determinate zone o in determinati orari o a determinate categorie di veicoli. Per approfondire l'argomento è possibile consultare: ABBAMONTI, in *La libertà di circolazione stradale e la sua regolamentazione costituzionale*, in *La rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*, 1955, pag. 899 e seg.; CALOGERO Ferlisi, LA GRECA Giuseppe in, *Organi Comunali e provinciali, Ordinanze sul traffico*, Diritto & Diritti, Rivista giuridica on line, [www.diritto.it](http://www.diritto.it); PRATIS Carlo Mattia, in *Appunti in tema di regolamentazione della Circolazione e del traffico urbano* in *La Rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*. Roma 1995, pag 255 e seg. TAMBURRINO Giuseppe, CIALDINI Pasquale, in *Commentario al nuovo codice della Strada*, Utet, Torino, 1994, I Pag. 176; CABIANCA M. *Le ordinanze in materia di circolazione stradale tra Sindaco e dirigente*, in *La Rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*. Roma 1999, pag 483 e seg.

<sup>5</sup> Per maggiori informazioni è possibile consultare lo Studio della Fondazione Caracciolo, *Le limitazioni alla circolazione predisposte dalle amministrazioni comunali - una ricognizione*, 2004, Roma.

<sup>6</sup> Per comprendere gli effetti ambientali dei provvedimenti di limitazione con particolare riferimento alle problematiche tecniche è possibile consultare: *Emergenza Smog: Politiche per il miglioramento della qualità dell'aria*, ANCI marzo 2004; BRESCIANINI C. - CAPOBIANCO M. - ZAMBONI G., *Analisi degli effetti di provvedimenti di limitazione del traffico veicolare sulla qualità dell'aria in un grande centro urbano*, 56° Congresso nazionale ATI; BRESCIANINI C. - DAMINELLI E. - MIROGLIO D., *Valutazione preliminare della qualità dell'aria*, Provincia di Genova, Area ambiente, 2004.

<sup>7</sup> La superficie riservata alle zone a traffico limitato viene misurata in termini di mq diviso il numero degli abitanti; in questo modo viene misurata l'effettiva incidenza dei provvedimenti sulla popolazione o anche la percentuale di spazio libero rispetto a quella controllata.



tre in Comuni come Milano la superficie coperta da Zone ZTL è ancora minima. Si tratta in realtà di decisioni di natura politica adottate da Amministrazioni che sull'uso del territorio hanno punti di vista e idee talvolta contrastanti<sup>8</sup>.

L'accesso alla ZTL, in alcuni casi, non è vietato, ma soltanto subordinato al pagamento di una somma. La possibilità per i Comuni di introdurre questo tipo di pedaggio si basa sulla previsione contenuta nel codice della strada all'art 7 comma 9<sup>9</sup>. Grazie alla previsione legislativa, le disposizioni codicistiche sono in linea con quanto disposto dall'art. 23 della Costituzione, in base al quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Tuttavia proprio in virtù della riserva di legge sancita all'Art. 23, possiamo affermare che le imposizioni possono essere adottate solo nei limiti stabiliti nel codice o in altra norma di rango equivalente. È opportuno precisare, allora, che l'art. 7 consente di introdurre questo tipo pedaggio solo ai quei Comuni che abbiano previsto questo onere all'interno del Piano Urbano del Traffico; per questa ragione sembrerebbero suscettibili di profili di incostituzionalità tutti quei provvedimenti, adottati con ordinanza del Sindaco che, in assenza di copertura normativa, impongano prestazioni personali o patrimoniali agli utenti<sup>10</sup>.

#### 4. I ticket per i Bus Turistici

Negli ultimi anni, alcune Amministrazioni comunali hanno previsto un particolare tipo di pedaggio per i pullman Gran turismo che vogliono accedere in alcune Zone del centro urbano. Le prime città che hanno deciso di fare ricorso a questo tipo di misura sono state Venezia (30 euro per le gite scolastiche, 100-130-150 a seconda del parcheggio prescelto, per gli altri casi) e Firenze (155 euro il primo giorno, 85 quelli successivi), seguiti ora da Siena (50 euro) e Lucca (26 euro).

Anche nel Comune di Roma la circolazione del Pullman è stata regolamentata, la città è stata divisa in Zone e per i pullman superiori a 7 metri sono stati imposti specifici obblighi di registrazione e onerosi pedaggi. La differenza fra questo tipo di misure e quelle che abbiamo sin qui analizzato è nella finalità della normativa. Mentre le norme sullo ZTL o quelle sulla regolamentazione della sosta hanno il chiaro scopo di ridurre i fenomeni di inquinamento connessi alla mobilità, quelle che regolamentano la circolazione dei pullman rispondono al chiaro bisogno di limitare i fenomeni di congestione: infatti la sosta dei pullman nei centri storici genera gravi ingorghi e ostruzioni alla circolazione<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Per approfondire lo studio sugli effetti derivanti dall'introduzione delle ZTL è possibile consultare: HAU T., in *Economic Fundamentals of Road Pricing*, Report Nos; TWU 1 and TWU 2, Infrastructure and Urban development, World Bank (Washington DC), 1992, available at [www.worldbank.org/html/fpd/transport/publicat/pub\\_tran.htm](http://www.worldbank.org/html/fpd/transport/publicat/pub_tran.htm) and at [www.econ.hku.hk/timhau](http://www.econ.hku.hk/timhau).

<sup>9</sup> È possibile approfondire l'argomento in AMOROSINO S. *Legittimità dei provvedimenti di Road Pricing*, in Convegno delle Commissioni Giuriche ACI 28, 29 Ottobre 2004, Roma.

<sup>10</sup> Sul punto è possibile consultare l'intervento di AMOROSINO, in convegno delle commissioni giuridiche ACI, Op. Cit. Secondo l'autore "Oggi volere estendere l'ingresso a pagamento ad altri pezzi di città fuori dalle zone a traffico limitato non ha copertura normativa, se a Roma, per esempio, si stabilisse di far pagare un pedaggio di questo tunnel, il famoso passante a nord ovest che passa sotto la collina di Monte Mario e che sta per essere inaugurato, questo oggi non avrebbe copertura normativa".

<sup>11</sup> Alcuni autori come FABER o LITMAN hanno valutato l'incidenza di queste misure limitative sui fenomeni di congestione; per maggiori approfondimenti è possibile consultare: LITMAN T., in *Socially Optimal Transport Prices and Markets*, VTPI [www.vtpi.org](http://www.vtpi.org), 2000; VICKREY W., in *Principles of Efficient Congestion Pricing*, Columbia University, June 1992, available at [www.vtpi.org/vickrey.htm](http://www.vtpi.org/vickrey.htm); FABER, *Fair and Efficient Pricing in Transport - The Role of Charges and Taxes*, European Commission DG TREN in association with EC DG TAXUD and EC DG ENV. Available through the European Program for Mobility Management [www.epomweb.org](http://www.epomweb.org), 2000.



## 5. Esperienze di road pricing all'estero. – L'esperienza di Londra

Nell'ambito di misure, tese a regolamentare la circolazione, un esempio importante per dimensione del fenomeno e forza innovatrice dell'iniziativa è quello di Londra<sup>12</sup>.

*Congestion charge*: è questo il nome della misura introdotta dall'Amministrazione comunale della capitale Inglese guidata dal Sindaco Ken Livingstone, per tentare di limitare i fenomeni di congestione da traffico veicolare che nella capitale londinese avevano raggiunto livelli allarmanti.

Tutti i giorni dalle ore 7 alle ore 18:30, esclusi i giorni festivi, l'accesso al centro città è subordinato al pagamento di 5 sterline (più di 7 euro) circa 200 euro ogni anno per quanti utilizzano il mezzo privato tutti i giorni.

La proposta di Livingstone, già prima della sua adozione, aveva generato l'opposizione decisa di tutti gli operatori del settore e di gran parte della popolazione, 7 persone su 10 erano, infatti, nettamente contrarie all'adozione di questa misura, ma il tempo ha dato ragione all'Amministrazione comunale laburista. Oggi, dopo quasi due anni dall'introduzione di questa misura, la maggioranza dei cittadini di Londra è favorevole alla *congestion charge*; infatti all'interno della Zona protetta la mobilità è migliorata e il trasporto pubblico funziona in maniera più puntuale ed efficiente.

Le misure adottate hanno ridotto nel centro città il traffico veicolare di oltre il 30%, e la viabilità in superficie ne ha beneficiato.

## 6. La sosta a pagamento

Il codice della strada attribuisce al Sindaco il potere di stabilire aree destinate al parcheggio nelle quali la sosta è subordinata al pagamento di una somma<sup>13</sup>. Come gli altri provvedimenti di limitazione già esaminati, la regolamentazione della sosta risponde alla duplice esigenza di limitare l'utilizzo irrazionale del mezzo proprio e di reperire fondi, a favore delle Amministrazioni locali destinati a migliorare l'offerta di mobilità urbana<sup>14</sup>. Molte cause di congestione sono generate proprio dal problema della sosta; infatti i veicoli parcheggiati in doppia fila creano gli ingorghi e le strozzature: fenomeni che sono considerati come la prima causa del traffico. Inoltre, non riuscendo l'offerta di parcheggio a coprire la domanda, si assiste ad uno strano fenomeno di traffico legato alla ricerca del posto.

Risolvere questo tipo di traffico significa contribuire in maniera decisiva a migliorare il problema mobilità in termini concreti.

<sup>12</sup> Le informazioni sulla *congestion charge* sono contenute nei seguenti siti: *London Congestion Charging Website* [www.cclondon.com](http://www.cclondon.com). Per i comunicati stampa è possibile consultare [www.tfl.gov.uk/tfl/press\\_cc\\_news\\_latest.shtml](http://www.tfl.gov.uk/tfl/press_cc_news_latest.shtml). Per le informazioni sul monitoraggio e sui risultati [www.tfl.gov.uk/tfl/cc\\_monitoring.shtml](http://www.tfl.gov.uk/tfl/cc_monitoring.shtml). È possibile anche approfondire l'argomento su *Congestion Charging: The 11 Key Numbers* at [www.tfl.gov.uk/tfl/cc\\_fact\\_sheet\\_key\\_numbers.shtml](http://www.tfl.gov.uk/tfl/cc_fact_sheet_key_numbers.shtml); Ulteriori spunti sul tema sono contenuti in T&E, *Congestion Pricing in London, A European Perspective*, European Federation for Transport and Environment [www.t.e.nu/Factsheets/2003/14-2-03](http://www.t.e.nu/Factsheets/2003/14-2-03) - Congestion Briefing, PDF, 2003;

<sup>13</sup> L'emanazione di tali provvedimenti deve essere adottata in conformità con le direttive del Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti e non può essere emanata in assenza della favorevole deliberazione della giunta comunale.

<sup>14</sup> È previsto infatti nel comma 7 dell'art. 7 del codice della strada che i proventi dei parcheggi a pagamento siano destinati all'installazione, costruzione e gestione di parcheggi in superficie sopraelevati o sotterranei e al loro miglioramento e le somme eventualmente eccedenti ad interventi per migliorare la mobilità urbana.



I dati sul rapporto fra il numero dei posti regolamentati e il numero dei posti dove la sosta non è subordinata al pagamento di un pedaggio è cambiato radicalmente negli ultimi anni; le Amministrazioni locali, infatti, hanno dovuto affrontare situazioni di emergenza parcheggio, nelle quali hanno fatto ricorso talvolta a poteri straordinari (Vedi il Sindaco di Milano) che gli hanno consentito di incrementare radicalmente il numero dei posti a pagamento rispetto a quelli liberi anche attraverso la realizzazione di infrastrutture, evitando i, talvolta doverosi, controlli, tesi a verificare il rispetto dei vincoli edilizi e ambientali.

Le scelte operate dalle Amministrazioni locali non possono essere approvate o criticate in blocco; l'unica critica che può essere certamente mossa è quella di non aver previsto la situazione di emergenza degli ultimi anni con un preavviso sufficiente e tale da programmare i provvedimenti nel lungo periodo e tutto ciò nonostante gli scenari attuali di inquinamento e congestione fossero già da molti preannunciati da tempo. Operare rapidamente ha comportato inoltre delle notevoli incongruenze fra questo genere di misure e il sistema fiscale complessivo che grava sull'automobile (tassazione dei veicoli, tassazione dei carburanti)<sup>15</sup>.

Anche le norme sulla sosta rispondono ad una logica comune, infatti, anche per questo tipo di tassazione valgono le considerazioni svolte con riferimento al pedaggio dovuto per l'accesso alle zone ZTL: uno spazio urbano alberato, libero da veicoli ha un forte valore economico, le tasse pagate per lasciare il veicolo posteggiato costituiscono il prezzo che si pagherebbe se il mercato assegnasse un valore economico alla risorsa naturale dello spazio.

Alcuni autori sostengono che il pagamento delle somme riscosse per la sosta del veicolo non presentino le caratteristiche della tariffa bensì quelle della tassa. Mancherebbe in tale ipotesi, secondo alcuni la controprestazione, elemento che contraddistingue la tariffa. Secondo Gallone<sup>16</sup> ad esempio, nel caso di parcheggio senza custodia, non si può che parlare di tassa perché non si realizza nessun servizio a favore dell'utente ma si è in presenza di un'attività autoritativa dell'Ente territoriale. Anche Pica<sup>17</sup> concorda con la definizione di tassa. Secondo l'autore, l'attività di parcheggiare l'auto, in via di principio libera, con la sosta regolamentata viene sottoposta a divieto e questo divieto viene superato attraverso il pagamento di una somma.

La tesi di questi autori, pur ricca di interessanti spunti giuridici, non ci sembra possa essere condivisa. Il passaggio dalla legge Tognoli L. 24 Marzo 1989 n°122, che vietava alla P.A. qualsiasi imposizione per l'occupazione del suolo pubblico, alla formulazione attuale del codice della Strada, che consente l'introduzione della sosta regolamentata, non è ingiustificato, senza ragione o casuale. L'innalzamento del tasso di motorizzazione, infatti, negli ultimi anni ha generato una sproporzione fra domanda ed offerta di mobilità. Tale sproporzione è comunemente considerata la pri-

<sup>15</sup> Di grande interesse risultano sul punto le considerazioni di LITMAN T. "Using Road Pricing Revenue: Economic Efficiency and Equity Considerations," *Transportation Research Record* 1558, *Transportation Research Board* ([www.nas.edu/trb](http://www.nas.edu/trb)), 1996, pp. 24-28.

<sup>16</sup> È possibile approfondire le approfondite teorie dell'autore in GALLONE G. *il parcheggio dei veicoli*. Giuffrè editore. 1999.

<sup>17</sup> È possibile approfondire le teorie dell'Autore in PICA F. *Manuale di finanza locale*, u.e. CELL Roma.



ma, se non la sola, causa degli attuali fenomeni di congestione. L'offerta di parcheggi disponibili si è trasformata, a seguito della congestione, da illimitata a insufficiente. In termini strettamente economici ciò significa che un bene non suscettibile di valutazione economica in quanto illimitato, si è trasformato in un bene scarso e quindi, per la teoria dei bisogni scarsi e dei fini molteplici, suscettibile di valutazione economica. Pertanto il costo della sosta rappresenta il prezzo per l'utilizzo di un bene scarso suscettibile di valutazione economica, e l'accesso a tale bene è il servizio che la P.A. rende all'utente.

Il vincolo di destinazione, legato alla riscossione dei parcheggi, inoltre, impone alle Amministrazioni di investire le somme introitate in misure tese a migliorare il traffico. Premesso che oggi la mobilità non è immaginabile senza regolamentazione e premesso che la regolamentazione ha un costo, ci sembra di poter affermare che, se le somme derivanti dal pagamento della sosta, devono essere destinate ad investimenti finalizzati a migliorare mobilità urbana, le stesse rappresentano il costo necessario per gestire la regolamentazione della sosta ed il relativo accesso futuro. La controprestazione, quindi, non è nella custodia del veicolo bensì nell'accesso alla sosta e alla mobilità<sup>18</sup>.

Tale tesi trova conferma nelle disposizioni codicistiche. Nelle previsioni normative, infatti, sosta, circolazione, traffico sono aspetti e profili di un unico problema, affrontato in maniera unitaria dal legislatore. La definizione di sosta, contenuta nell'Art. 3 del codice della strada, è compresa nella più ampia definizione di circolazione<sup>19</sup> e la definizione di circolazione è parte della più ampia definizione di traffico<sup>20</sup>.

## 7. Verso una mobilità sostenibile: incentivazioni e sostegni economici

Le misure sin qui analizzate, come abbiamo avuto modo di vedere, sono, salvo limitate eccezioni, indirizzate a tutti gli utenti e presentano tutte il carattere della obbligatorietà, realizzato attraverso lo schema precetto-sanzione. Accanto a tali misure, si sono sviluppate una serie di iniziative, a carattere non coercitivo, che hanno contribuito alla *causa ambientale* cercando di promuovere iniziative che razionalizzassero gli spostamenti degli utenti della strada e limitassero l'utilizzo incondizionato del mezzo proprio. La spinta verso l'adozione di misure di questo tipo è diventata più pressante negli ultimi anni, vista anche l'urgenza di avviare le prime iniziative attuative delle linee di intervento, finalizzate al conseguimento degli impegni assunti nella conferenza di Kyoto<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Sul punto è possibile consultare CANALE A. in *La "Tassa" di parcheggio, profili rilevanti sotto il profilo della contabilità pubblica*, Diritto & Diritti Portale giuridico. [www.diritto.it](http://www.diritto.it).

<sup>19</sup> L'art. 3 del codice della strada definisce la circolazione come il movimento, la fermata e la sosta dei veicoli...

<sup>20</sup> L'art. 3 del codice della strada è intitolato definizioni stradali e di traffico.

<sup>21</sup> Sulle connessioni fra il protocollo di Kyoto e l'introduzione delle nuove misure di limitazione della circolazione è possibile consultare *Il protocollo di Kyoto e il sistema dei trasporti stradali*, Fondazione Filippo Caracciolo Draft. È possibile reperire ulteriori informazioni sull'argomento in MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO, *Inquinamento atmosferico e qualità dell'aria*, elaborazione su dati APAT. [www.minambiente.it](http://www.minambiente.it); MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO. *Le conclusioni della Conferenza di Buenos Aires*, da *L'ambiente informa*, anno I n.4 - 1998. ; OPEF *"Il Protocollo di Kyoto, i meccanismi flessibili e gli effetti attesi sul sistema energetico nazionale"*, draft, 2004; TURNER R. K., PEARCE D. W., BATEMAN I., *Economia ambientale*, ed. Il Mulino, 1996





## 8. Il D.M. 27 Marzo 1998 del Ministero dell'ambiente

Gli interventi normativi in materia si sono succeduti rapidamente creando talvolta problemi interpretativi fra gli stessi addetti ai lavori<sup>22</sup>. Una norma cardine è rappresentata dal D.M. del 27 Marzo 1998, che ha introdotto la figura del *Mobility Manager*. Il Decreto emanato dal Ministero dell'ambiente, stabilisce all'art. 3 che le imprese e gli Enti pubblici con singole unità locali con più di 300 dipendenti e le imprese con complessivamente più di 800 addetti adottino il piano degli spostamenti casa-lavoro del proprio personale dipendente, individuando a tal fine un responsabile della mobilità aziendale e trasmettano il piano al Comune entro il 31 dicembre di ogni anno<sup>23</sup>. Il decreto stabilisce ancora che il Ministro dell'ambiente concorra ad individuare specifiche risorse da destinarsi alla attuazione degli interventi di razionalizzazione della mobilità, indicati nello stesso decreto<sup>24</sup>.

## 9. Panoramica delle misure previste nei programmi di mobilità sostenibile

Le iniziative previste dal piano del *mobility manager* e i sostegni economici per finalità ambientali hanno favorito essenzialmente:

*Misure di Car pooling e Car Sharing (ICS)*. Incentivazione all'utilizzo in comune di un autoveicolo fra più utenti al fine di ridurre il numero dei veicoli in circolazione, con una conseguente riduzione dei fenomeni di congestione da traffico veicolare. Nel *car sharing* il veicolo non è di proprietà di uno dei conducenti, ma è noleggiato e le spese sono divise.

*Il Taxi collettivo* che si differenzia dal *car sharing* classico in quanto la proprietà e la conduzione del mezzo è di un soggetto terzo rispetto agli utenti che usufruiscono del trasporto.

*Motorini a basso consumo*. Incentivazione all'utilizzo di motorini a basso consumo attraverso l'erogazione di contributi per l'acquisto.

*Bus a chiamata*. È un sistema di trasporto intermedio fra il taxi e le linee di trasporto pubblico tradizionale. Il Bus a chiamata può essere realizzato con servizio a deviazione di percorso (dove è previsto un itinerario base che può subire possibili variazioni) e con servizio a domanda "puro" (con orari e percorsi variabili a secondo delle richieste dell'utente).

<sup>22</sup> Per maggiori approfondimenti normativi sulla questione è possibile consultare il: D.M. Ministero dell'ambiente 20/12/2000; D.M. Ministero dell'ambiente 21/12/2000; D.M. Ministero dell'ambiente 12/11/2002; D.M. Ministero dell'ambiente 25/11/1994; D.M. Ministero dell'ambiente 20/05/1991; la L. 08/03/2000 n° 53; D.M. Ministero del Lavoro e Politiche Sociali 16/05/2003; estratto del piano della Sicurezza Stradale (punto 3.9).

<sup>23</sup> Le imprese e gli enti con singole unità locali con meno di 300 dipendenti possono individuare i responsabili della mobilità aziendale ed usufruire della struttura di supporto. Tale struttura potrà avvalersi di consulenze esterne.

<sup>24</sup> In particolare vengono destinati, secondo le procedure indicate dal programma stralcio stesso, 7,2 miliardi di lire alle strutture di supporto delle reti cittadine dei responsabili della mobilità aziendale, 8,5 miliardi di lire all'incentivazione dei servizi di uso collettivo ottimale delle autovetture e di forme di multiproprietà delle autovetture destinate ad essere utilizzate da più persone, dietro pagamento di una quota proporzionale al tempo d'uso ed ai chilometri percorsi, 5 miliardi di lire alla copertura dell'extracosto dei veicoli elettrici, a gas naturale o a GPL, o con carburanti alternativi con pari livello di emissioni poco inquinanti. Vengono inoltre previsti 9 miliardi di lire per l'acquisto da parte di cittadini di veicoli elettrici su due ruote e 5 miliardi di lire per la diffusione di servizi di taxi collettivo.





*Domeniche ecologiche.* Chiusura di Zone della città al traffico veicolare per alcune ore della giornata.

*Mobility management.* Razionalizzazione degli spostamenti casa-lavoro attraverso l'introduzione di figure professionali all'interno dell'azienda che predispongano navette aziendali o incentivino il ricorso a forme di telelavoro (lavoro da casa), misure di *car shaing*, *car pooling*.

*Interventi sulla tecnologia.* Erogazione di fondi per l'installazione di apparecchi elettronici per il controllo del traffico e per il monitoraggio del livello di inquinamento atmosferico dell'aria.

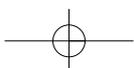
*Rinnovo del parco veicolare.* Incentivazioni, attraverso l'erogazione di fondi, per rinnovo del parco veicolare e per l'acquisto di mezzi di nuova tecnologia meno inquinanti.

#### BOX PERSONALBUS

L'esperienza del personalbus nasce dalla duplice esigenza: da un lato di trovare soluzioni di mobilità collettiva alternativa rispetto al mezzo privato e dall'altra di raggiungere le categorie sociali più deboli, oggi penalizzate dal sistema mobilità. Seguendo l'esempio di altre città europee: Flanders (Belgio) Keski Usimaa, Tampere (Finlandia), Kilkenny (Irlanda), il Comune di Campi Bisenzio (FI) ha avviato un esperimento di Personal Bus. Attraverso un numero telefonico oppure direttamente *on line*, i clienti del TPL possono prenotare la fermata dell'autobus concordando l'orario con l'operatore nel punto di raccolta più comodo. L'esperimento ha riscosso da subito il consenso del pubblico e la domanda di trasporto collettivo è aumentata notevolmente, questo anche grazie alle politiche di sostegno del Comune che ha deciso di lasciare invariato il costo del biglietto e ripianare le perdite dell'ataf (azienda di trasporto fiorentina).

### 10. Differenze e analogie fra le misure di introduzione delle ZTL e le misure di **mobility management**

La sola analogia fra le misure di introduzione delle ZTL e le misure di "mobility management" riguarda la finalità dei due differenti provvedimenti; entrambi si prefiggono l'obiettivo di razionalizzare gli spostamenti, migliorare la mobilità, ridurre i fenomeni di congestione, inquinamento atmosferico e visivo. Le differenze principali invece sono due: Le zone ZTL hanno carattere coercitivo, in quanto obbligano i conducenti a rispettare le prescrizioni impartite dai Sindaci, pena la sanzione pecuniaria, mentre le norme sul *Mobility Manager* prevedono solo delle agevolazioni per le aziende che le adottano o per i conducenti che fanno ricorso al *car pooling* o al *car sharing*. Le zone ZTL o provvedimenti per la regolamentazione della sosta rappresentano una forma di gettito per le Amministrazioni locali, mentre le iniziative di "mobility management" costituiscono semmai un onere, in quanto a volte offrono ai conducenti delle eccezioni agli obblighi di pagamento previsti per l'accesso alle zone ZTL.



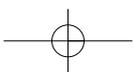
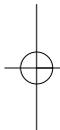
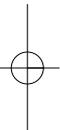
## Bibliografia

- ABBAMONTI, *La libertà di circolazione stradale e la sua regolamentazione costituzionale*, in *La rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*, 1955, pag. 899 e seg.
- AMBROSINO G., NELSON J.D., ROMANAZZO M., *Demand Responsive transport service*, Enea (Ente per le nuove tecnologie e L'ambiente) 2004, Roma.
- AMBROSINO G., ROMANAZZO M., *I servizi flessibili di trasporto per una mobilità sostenibile*. Enea (Ente per le nuove tecnologie e L'ambiente) 2002, Roma.
- AMOROSINO S., *Le limitazioni amministrative alla circolazione: profili critici*. Relazione al Convegno Giuridico dell'Automobil Club d'Italia. 14 Novembre 2003, Napoli.
- AMOROSINO S., *Legittimità dei provvedimenti di Road Pricing*, in *Convegno delle Commissioni Giuriche ACI 28, 29 Ottobre 2004*, Roma.
- BAROCCU B., *Il mobility manager e la mobilità: come quando e perché nasce il M.M. e quali relazioni si sviluppano con la pianificazione e la gestione della mobilità*. Fondazione Filippo Caracciolo, 2004, Roma.
- BENASSI A., MARSON G., *Casi nazionali: applicazione dei provvedimenti per la riduzione del traffico*. ARPAV Osservatorio regionale dell'Aria. 2004, Teolo (Padova)
- BRESCIANINI C., CAPOBIANCO M., ZAMBONI G., *Analisi degli effetti di provvedimenti di limitazione del traffico veicolare sulla qualità dell'aria in un grande centro urbano*, 56° Congresso nazionale ATI;
- BRESCIANINI C., DAMINELLI E., MIROGLIO D., *Valutazione preliminare della qualità dell'aria*, Provincia di Genova, Area Ambiente, 2004.
- CABIANCA M., *Le Ordinanze in materia di circolazione stradale tra Sindaco e dirigente*, in *Rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*, Roma 1999, pag. 483 e seg.
- CALOGERO F., LA GRECA G., *Organi Comunali e provinciali, Ordinanze sul traffico*, *Diritto & Diritti*, Rivista giuridica on line, [www.diritto.it](http://www.diritto.it)
- CANALE A., *La "Tassa" di parcheggio, profili rilevanti sotto il profilo della contabilità pubblica*, *Diritto & Diritti* Portale giuridico. [www.diritto.it](http://www.diritto.it).
- CESARI G., *Le attività dell'APAT sull'ambiente urbano*, convegno: *Le città verso un modello di mobilità sostenibile*. Genova, 2004
- CONGESTION CHARGING: *The 11 Key Numbers* at [www.tfl.gov.uk/tfl/cc\\_fact\\_sheet\\_key\\_numbers.shtml](http://www.tfl.gov.uk/tfl/cc_fact_sheet_key_numbers.shtml)
- DUNI, CASSONE, GARRI, *Trattato di diritto della circolazione stradale*, Roma, 1961, pag. 225 e seg
- Emergenza Smog: Politiche per il miglioramento della qualità dell'aria*, ANCI marzo 2004
- FABER, *Fair and Efficient Pricing in Transport - The Role of Charges and Taxes*, European Commission DG TREN in association with EC DG TAXUD and EC DG ENV. Available through the European Program for Mobility Management [www.epommweb.org](http://www.epommweb.org), 200.
- FALZONE, PALERMO, COSENTINO, *La costituzione italiana con i lavori preparatori*, Roma, 1948, pag. 48.
- Fondazione CARACCILO, *Il protocollo di kyoto e il sistema dei trasporti stradali*, Draft.
- GALLONE G., *Il parcheggio dei veicoli*. Giuffrè editore. 1999
- LITMAN T., "Using Road Pricing Revenue: Economic Efficiency and Equity Considerations," *Transportation Research Record 1558*, *Transportation Research Board* [www.nas.edu/trb](http://www.nas.edu/trb), 1996, pp. 24-28.
- LITMAN T., *Socially Optimal Transport Prices and Markets*, VTPI [www.vtpi.org](http://www.vtpi.org), 2000
- LONDON CONGESTION CHARGING WEBSITES: [www.cclondon.com](http://www.cclondon.com); [www.tfl.gov.uk/tfl/press\\_cc\\_news\\_latest.shtml](http://www.tfl.gov.uk/tfl/press_cc_news_latest.shtml); [www.tfl.gov.uk/tfl/cc\\_monitoring.shtml](http://www.tfl.gov.uk/tfl/cc_monitoring.shtml).
- MAGEAN J.F., NELSON J.D., "Some observation on the organisation of demand responsive transport services". *Trasporti europei*, pp. 49-57, 2001.
- MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO, *Inquinamento atmosferico e qualità dell'aria*, elaborazione su dati APAT. [www.minambiente.it](http://www.minambiente.it);
- MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO, *Le conclusioni della Conferenza di Buenos Aires*, da L'Ambiente informa, anno I n.4 - 1998.
- OPEF "Il Protocollo di Kyoto, i meccanismi flessibili e gli effetti attesi sul sistema energetico nazionale", draft, 2004;
- PAGLIARI E., *Analisi dei possibili interventi di mobilità sostenibile negli spostamenti casa lavoro*. (PSCL). Fondazione Filippo Caracciolo, 2004, Roma.
- PICA F., *Manuale di finanza locale*, u.e. CELL Roma
- PRATIS C., *Appunti in tema di regolamentazione della Circolazione e del traffico urbano* in *La Rivista giuridica della circolazione e dei trasporti*. Roma 1995, pag. 255 e seg.
- SATURNO S., *Smog e polveri sottili. Contro le emissioni riparte l'Eco Mobilità*. Italia oggi 7 Ambiente. 16 Febbraio 2004.



- SASSOLI P., *Personalbus (Servizi di trasporto collettivo flessibili)*. Fondazione Filippo Caracciolo, 2004, Roma.
- TAMBURRINO G., CIALDINI P., *Commentario al nuovo codice della Strada*, Utet, Torino, 1994, I Pag. 176
- T&E, *Congestion Pricing in London, A European Perspective*, European Federation for Transport and Environment [www.t-e.nu/Factsheets/2003/14-2-03-CongestionBriefing.PDF](http://www.t-e.nu/Factsheets/2003/14-2-03-CongestionBriefing.PDF), 2003;
- TURNER R. K., PEARCE D. W., BATEMAN I., *Economia ambientale*, ed. Il Mulino, 1996
- TWU 1 and TWU 2, *Infrastructure and Urban development*, World Bank (Washington DC), 1992, available at [www.worldbank.org/html/fpd/transport/publicat/pub\\_tran.htm](http://www.worldbank.org/html/fpd/transport/publicat/pub_tran.htm) and at [www.econ.hku.hk/~timhau](http://www.econ.hku.hk/~timhau)
- VELLA M., *La mobilità panorama delle problematiche e delle possibili soluzioni*. Fondazione Filippo Caracciolo, 2004, Roma.
- Verso una mobilità pulita. Emissioni inquinanti da veicoli a motore: dalle misure di concentrazione, alla stima di impatto in area urbana*, ACI, AC Firenze, Associazione delle città per la mobilità sostenibile, 2002
- VICKREY W., *Principles of Efficient Congestion Pricing*, Columbia University, June 1992, [www.vtpi.org/vickrey.htm](http://www.vtpi.org/vickrey.htm).
- CONVEGNO: *Inquinamento atmosferico e qualità dell'Aria Recepimento e attuazione delle Direttive Europee: situazione nazionale e prospettive future*. 22 e 23 Marzo 2004. Roma.





## La valutazione economica del danno ambientale

Massimiliano Di Pace

**SOMMARIO:** *Introduzione - 1. Il danno ambientale; 1.1 La definizione di danno ambientale; 1.2 Le finalità della valutazione economica del danno ambientale - 2. La metodologia per la valutazione economica del danno ambientale; 2.1 La procedura per la valutazione economica del danno ambientale; 2.2 La quantificazione degli elementi inquinanti attraverso gli indicatori ambientali; 2.2.1 Le tipologie di elementi inquinanti; 2.2.2 Le categorie di indicatori ambientali; 2.2.3 I fenomeni misurati dagli indicatori ambientali; 2.3 La quantificazione dei danni da inquinamento; 2.4 La quantificazione economica dei danni da inquinamento; 2.5 Un esempio di applicazione della metodologia - 3. La metodologia EDA di quantificazione del danno ambientale; 3.1 I contenuti della metodologia; 3.2 Un esempio di applicazione della metodologia - 4. La metodologia IEA-DPSIR di quantificazione del danno ambientale; 4.1 I contenuti della metodologia; 4.2 Un esempio di applicazione della metodologia - 5. La contabilità ambientale; 5.1 La definizione di contabilità ambientale; 5.2 Le finalità della contabilità ambientale; 5.3 La contabilità ambientale e lo sviluppo economico; 5.4 Le metodologie di contabilità ambientale - Conclusioni.*

### Introduzione

Questo capitolo è dedicato alla valutazione economica del danno ambientale.

Nel primo paragrafo si esaminerà pertanto la definizione di danno ambientale, a cui seguirà un breve richiamo delle finalità che può avere la sua valutazione economica.

Nel secondo paragrafo si illustrerà una metodologia per la quantificazione economica del danno ambientale, che è il frutto dell'integrazione di vari sistemi, che sono stati ricavati dall'esame della documentazione predisposta da alcune grandi organizzazioni internazionali (UE, OCSE, ONU).

In questo paragrafo si esamineranno prima gli indicatori ambientali, che costituiscono il presupposto per la valutazione economica del danno ambientale, poi la tecnica di misurazione degli indicatori ambientali, ai fini della loro valutazione economica, con conseguente formulazione di un modello di valutazione del danno ambientale.

Seguirà un esempio che consentirà di comprendere i meccanismi di funzionamento del modello. Va però precisato che i numeri utilizzati per l'esemplificazione non sono riferiti ad un caso specifico, e quindi sono stati ipotizzati esclusivamente a fini esemplificativi.

Nei due paragrafi successivi si riporteranno due metodologie alternative di valutazione del danno ambientale, con annessi esempi numerici, ossia:

- 1) EDA (Environmental Damage Assessment);

2) IEA-DPSIR (Integrated Environmental Assessment; Drivers, Pressures, State, Impact, Responses).

Infine il capitolo si chiude con un paragrafo con il quale si richiamano i concetti relativi alla contabilità ambientale.

Prima di passare alla trattazione è bene ricordare che le metodologie di valutazione economica del danno ambientale presentano numerosi limiti, in quanto:

- 1) i beni ambientali non hanno un valore di mercato, per lo meno del mercato legale<sup>1</sup>;
- 2) la sensibilità verso l'ambiente è diversa da popolazione a popolazione, e pertanto è difficile individuare una misura oggettiva del valore economico attribuito al bene ambientale;
- 3) la quantificazione dei parametri ambientali che misurano gli effetti dell'inquinamento richiede spesso analisi accurate, lunghe e costose;
- 4) l'ambiente è una realtà complessa dove interagiscono molti fenomeni, per cui l'inquinamento non è sempre attribuibile in modo specifico ad una specifica attività umana;
- 5) gli effetti dell'inquinamento sono spesso di lungo termine, ed è quindi difficile valutare anche solo sul piano fisico e biologico tali effetti;
- 6) alcuni effetti dell'inquinamento sono di natura psicologica (es. deterioramento dell'immagine di un'area colpita da inquinamento, che perdura anche dopo che gli effetti dell'inquinamento sono svaniti), e questo rende ancora più difficile la quantificazione economica del danno ambientale.

## 1. Il danno ambientale

### 1.1. La definizione di danno ambientale

Il danno ambientale è definito da alcuni economisti<sup>2</sup> come il costo incrementale che la popolazione di un paese, e di conseguenza la sua economia, deve sostenere, in conseguenza dell'inquinamento, o meglio di un inquinamento eccessivo, non assorbibile dall'ambiente.

Secondo l'UE il danno ambientale è una modifica negativa misurabile di una risorsa naturale (es. specie animali, *habitat*, acqua, suolo), o un deterioramento misurabile di un servizio legato a delle risorse naturali (es. fornitura di acqua potabile).

Secondo la legge italiana (art. 18, L. n. 349/86) il danno ambientale corrisponde al costo di ripristino<sup>3</sup>, ma se il ripristino non fosse possibile, spetta al giudice individuare l'importo in funzione della perdita subita dalla collettività in conseguenza dell'illecito.

<sup>1</sup> Certamente alcune specie animali in via di estinzione possono avere un valore di mercato, ma si tratta di un mercato illegale in quanto contrario alle norme per la salvaguardia di queste specie (in particolare della convenzione di Washington Cites, con la quale si vieta il commercio di queste specie).

<sup>2</sup> Evolution of concepts for environmental damage economic evaluation; A.A. Gusev, N.L. Korobova; Russian Academy of Science; Moscow, 2001.

<sup>3</sup> Si tratta del risarcimento in forma specifica.



In sostanza il giudice deve quantificare il danno ambientale in via equitativa secondo la normativa di diritto civile, per effetto di un illecito extra-contrattuale (art. 2056 c.c.)<sup>4</sup>, a cui va aggiunto il mancato guadagno o lucro cessante, conseguente all'inquinamento (artt. 1223 e ss c.c.).

In terza istanza il danno ambientale va quantificato dal giudice in via equitativa, considerando 3 elementi:

- 1) la gravità della colpa del danneggiante;
- 2) il costo necessario per un'operazione di ripristino in condizioni simili;
- 3) il profitto conseguito dal danneggiante.

### 1.2 *Le finalità della valutazione economica del danno ambientale*

La valutazione economica del danno ambientale può avere diverse finalità:

- 1) la quantificazione di indennizzi, sia in sede giudiziale, sia in caso di transazioni amichevoli; in sostanza è lo strumento per realizzare il principio, secondo il quale chi inquina paga, che è rintracciabile anche nell'art. 174 del Trattato che istituisce la Comunità europea;
- 2) la stima dei possibili danni conseguenti alla realizzazione e gestione di infrastrutture e di strutture produttive o commerciali, così da confrontarli con i potenziali ricavi o vantaggi dell'intervento;
- 3) l'individuazione delle misure di prevenzione e di ripristino dell'ambiente, per prevenire o riparare i danni ambientali.

## 2. *La metodologia per la valutazione economica del danno ambientale*

### 2.1. *La procedura per la valutazione economica del danno ambientale*

La valutazione del danno ambientale è una procedura complessa basata su una sequenza di valutazioni:

- 1) quantificazione degli elementi inquinanti, ossia che danneggiano l'ambiente;
- 2) quantificazione dei danni da inquinamento sul piano fisico e biologico;
- 3) quantificazione economica dei danni da inquinamento.

La valutazione del processo richiede l'utilizzo di diverse competenze:

- 1) per la prima quantificazione sono richieste analisi chimiche e fisiche;
- 2) per la seconda quantificazione sono richieste analisi chimiche, fisiche, biologiche, mediche;
- 3) per la terza quantificazione sono richieste valutazioni economiche relative a:
  - a) misure di prevenzione;
  - b) misure di ripristino dell'ambiente nelle stesse condizioni in cui si trovava prima che si verificasse l'inquinamento, laddove i danni fossero reversibili;

<sup>4</sup> Si tratta del risarcimento per equivalente. Al riguardo la Corte Costituzionale, con la sentenza 641/87, ha stabilito che il danno ambientale è un danno di natura patrimoniale, sebbene svincolato da concezioni aritmetico-contabili, per la cui quantificazione occorre fare riferimento ai costi di una serie di attività che sono necessarie per salvaguardare il bene ambientale e il suo utilizzo, quali le attività di controllo (e quindi lo stipendio dei controllori), la creazione e manutenzione di infrastrutture che ne assicurano il godimento (es. sentieri e punti di osservazione di parchi). La dottrina ha suggerito, ai fini della quantificazione del danno ambientale, di fare riferimento al valore d'uso dell'ambiente, ossia alla diminuita fruibilità del bene ambientale, ed anche alla disponibilità dei cittadini a pagare un determinato importo di denaro per godere il bene ambientale.





- c) perdita delle condizioni di vivibilità dell'area, che si riflettono sui valori immobiliari, e possono dar luogo anche a costi di trasferimento;
- d) perdita di risorse naturali (es. biodiversità, *habitat* contaminati), quando i danni sono irreversibili.

Qui di seguito si esamineranno prima le modalità di quantificazione degli elementi inquinanti, attraverso gli indicatori ambientali, poi si indicheranno i meccanismi di quantificazione dei danni da inquinamento, ed infine il modello per la valutazione economica di questi danni ambientali, con allegato un esempio.

## 2.2. La quantificazione degli elementi inquinanti attraverso gli indicatori ambientali

### 2.2.1. Le tipologie di elementi inquinanti

La quantificazione degli elementi inquinanti prodotti da un fenomeno di inquinamento (es. trasporto terrestre) può essere realizzata attraverso misurazioni che riguardano le condizioni di:

- 1) aria;
- 2) acque interne (fiumi, laghi, sorgenti, falde freatiche, acquedotti);
- 3) acque marine;
- 4) suolo;
- 5) coste;
- 6) habitat e relative specie animali e vegetali.

Fondamentali per la quantificazione degli elementi inquinanti sono gli indicatori ambientali.

Gli indicatori ambientali hanno infatti diverse funzioni:

- 1) visualizzare le condizioni dell'ambiente, in modo che il processo decisionale sia basato su elementi di conoscenza esatti;
- 2) rappresentare in modo schematico fenomeni complessi come sono quelli di inquinamento ambientale;
- 3) monitorare gli effetti delle politiche ambientali, e quindi il progresso nel miglioramento delle condizioni ambientali;
- 4) facilitare la consapevolezza dei cittadini relativamente alle problematiche ambientali.

### 2.2.2 Le categorie di indicatori ambientali

Gli indicatori ambientali, secondo l'Agenzia europea per l'ambiente<sup>5</sup>, si possono raggruppare in 4 categorie:

- 1) indicatori descrittivi: rispondono alla domanda "Che cosa sta succedendo all'ambiente e agli esseri umani?";
- 2) indicatori di performance: rispondono alla domanda "La situazione è grave?";
- 3) indicatori di efficienza: rispondono alla domanda "La situazione sta migliorando?";
- 4) indicatori di benessere: rispondono alla domanda "Nel complesso, stiamo meglio?".

<sup>5</sup> Environmental indicators: typology and overview; Technical report n. 24, EEA 1999; Edith Smeets, Rob Weterings.





Gli indicatori descrittivi illustrano:

- 1) la situazione dei principali problemi ambientali quali il cambiamento climatico, l'acidificazione, la contaminazione tossica, l'accumulo di rifiuti;
- 2) la situazione sociale, economica e demografica, in particolare relativamente ai fenomeni di produzione e consumo (es. numero di macchine);
- 3) i fattori di pressione sull'ambiente, quali l'emissione di sostanze inquinanti, l'uso del suolo, l'uso di risorse naturali;
- 4) le condizioni dell'ambiente, quali la concentrazione di sostanze inquinanti, il numero di specie in pericolo;
- 5) gli effetti dell'inquinamento sulle attività umane, quali la disponibilità di risorse naturali.

I vari indicatori possono essere collegati fra di loro: per esempio l'indicatore che misura l'emissione nell'atmosfera di CO<sub>2</sub> influenza l'indicatore che misura la temperatura media dell'atmosfera, che a sua volta comporta la modifica dell'indicatore che misura il livello medio delle acque marine, e dell'indicatore relativo alla biodiversità<sup>6</sup>.

Questi indicatori possono poi essere modificati successivamente da modifiche dei comportamenti umani, che tengono conto dell'andamento degli indicatori, attivando così un nuovo processo di azione-reazione: per esempio, possono essere prodotte macchine più ecocompatibili, che producono minori emissioni (es. con marmitte catalitiche), oppure attivati processi di riciclaggio dei rifiuti (es. olio usato), tali da ridurre i valori misurati dai vari indicatori.

Gli indicatori di performance misurano la distanza tra i dati rilevati e quelli considerati normali, ossia caratteristici di un'area priva di inquinamento.

Essi hanno diverse funzioni:

- 1) evidenziare il livello di inquinamento e la distanza da una situazione di sostenibilità;
- 2) visualizzare l'evoluzione della situazione, quando sono misurati a intervalli costanti di tempo;
- 3) misurare la velocità di avvicinamento agli obiettivi (di miglioramento ambientale) che le autorità si sono poste.

Fra gli indicatori di performance troviamo:

- 1) le emissioni di CO<sub>2</sub> e la differenza con quelle relative al 1990, che costituisce l'obiettivo del Protocollo di Kyoto<sup>7</sup>;
- 2) le emissioni di sostanze inquinanti (SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, COV), e la differenza con i carichi massimi ammessi.

Gli indicatori di efficienza consentono di comprendere se le attività umane stanno danneggiando l'ambiente, oppure no, e se vi sono miglioramenti in questo campo.

Fra gli indicatori di efficienza si trovano i parametri che misurano:

- 1) il livello di emissione e la quantità di rifiuti generati da una unità (es. 1000 euro) di Pil (Prodotto interno lordo);
- 2) la quantità di emissioni per chilometro prodotte dalle macchine;

<sup>6</sup> In quanto si presume che il cambiamento climatico comporta lo scioglimento dei ghiacci e quindi l'innalzamento del livello delle acque marine, nonché la modifica degli habitat con conseguente riduzione delle specie esistenti.

<sup>7</sup> Vedi al riguardo la nota 10.





3) l'intensità materiale dei servizi (Mips - Material Intensity Per Service), ossia la quantità di energia e risorse necessarie per l'erogazione di un servizio (es. di trasporto, di telecomunicazioni).

Gli indicatori di benessere, raramente usati (es. l'Agenzia europea per l'ambiente non li misura), intendono visualizzare l'impatto complessivo sull'ambiente dell'attività umana.

Fra questi parametri rientra il Pil verde, ossia quella parte di attività economiche che non hanno impatto ambientale. Messo a rapporto con il Pil, consente di visualizzare la parte del Pil che dà origine ai fenomeni di inquinamento.

Un altro parametro di benessere è dato dal numero di malattie originate da fenomeni di inquinamento, e sulla percentuale di tali malattie rispetto al totale delle patologie.

### 2.2.3 I fenomeni misurati dagli indicatori ambientali

Sul piano delle tipologie di fenomeno inquinante misurato dagli indicatori ambientali, gli indicatori ambientali si possono classificare, come emerge da documenti dell'OCSE<sup>8</sup> e del Ministero italiano dell'ambiente<sup>9</sup>, in 10 tematiche:

- 1) Cambiamento climatico: misurazione dei gas serra, ossia anidride carbonica (CO<sub>2</sub>), metano (CH<sub>4</sub>), protossido di azoto (N<sub>2</sub>O), perfluorocarburi (PFC), idrofluorocarburi (HFC), esafluoruro di zolfo (SF<sub>6</sub>), che comportano un innalzamento della temperatura, e quindi il cambiamento del clima<sup>10</sup>;
- 2) Buco dell'ozono (più precisamente riduzione dello strato di ozono): misurazione dei clorofluorocarburi (CFC), halon, idroclorofluorocarburi (HCFC), che si combinano con l'ozono (O<sub>3</sub>) nella stratosfera, riducendo lo strato di questo gas; ne consegue un aumento delle radiazioni ultraviolette (in particolare dei raggi UVB), che comporta l'incremento del rischio di tumori e comunque danni alla vita animale e vegetale<sup>11</sup>;

<sup>8</sup> Oecd Key Environmental Indicators; 2004, Paris, France.

<sup>9</sup> Relazione sullo stato dell'ambiente 2001.

<sup>10</sup> Si ricorda che i gas serra svolgono una funzione di trattenimento dei raggi solari riflessi dalla Terra, per cui, non potendo uscire all'esterno dell'atmosfera, queste radiazioni riscaldano l'aria, comportando un innalzamento della temperatura media. Nell'ultimo secolo si è registrato un incremento della temperatura media di 0,4-0,8 gradi, più manifesto nell'emisfero nord (meno in quello sud), e più centrato sull'aumento delle temperature minime (piuttosto che di quelle massime). Il Protocollo di Kyoto (1997), recentemente entrato in vigore grazie alla firma della Russia, che ha consentito il superamento del quorum (55% dei paesi con almeno 55% delle emissioni totali), prevede che le emissioni dei gas serra devono essere entro il 2012 inferiori del 5% rispetto a quelle del 1990.

Gli effetti sul clima, e quindi sul pianeta, dei gas serra consistono nello scioglimento dei ghiacci (in particolare artici e delle catene montuose), l'innalzamento del livello del mare, l'incremento dei fenomeni meteorologici estremi (uragani, alluvioni, lunghi periodi di siccità), la modificazione delle correnti oceaniche (es. corrente del golfo che riscalda la Gran Bretagna, l'Irlanda e la Scandinavia, el Nino che modifica le correnti del pacifico di fronte al continente del Sudamerica) e dei venti (con spostamenti delle zone umide e delle zone desertiche in altre regioni), la modifica degli habitat, con spostamento delle specie vegetali ed animali in altre aree.

Ne consegue che la vita dell'uomo viene fortemente intaccata, soprattutto per quanto riguarda le attività agricole, residenziali e del tempo libero.

<sup>11</sup> Lo spessore dello strato di ozono stratosferico (fra 10 e 50 km dalla superficie terrestre) varia a seconda delle latitudini e delle stagioni. I valori minimi si registrano all'equatore e in autunno, e quelli massimi alle latitudini medio-alte ed in primavera. La forte riduzione dello strato di ozono è stata rilevata in Antartide. Da questa scoperta è scaturita prima la Convenzione di Vienna (1985), e poi il protocollo di Montreal (1987), che hanno messo al bando i gas sopra citati.

La riduzione dello strato di ozono ha comportato l'aumento della radiazione UVB (che rappresenta l'1% della radiazione solare che raggiunge la Terra), caratterizzata da una lunghezza d'onda di 300 nanometri (nm = 1 miliardesimo di metro), che ha la capacità di modificare il Dna, che costituisce la causa dell'insorgere di tumori (es. alla pelle).





- 3) Qualità dell'aria: misurazione della concentrazione delle seguenti sostanze:
- a) biossido di zolfo (SO<sub>2</sub>): prodotto principalmente da impianti industriali e di produzione di energia con olio combustibile, nonché dai (vecchi) motori diesel, causa l'acidificazione delle piogge, e quindi di laghi e foreste;
  - b) ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>): si tratta del monossido di azoto e del biossido di azoto, prodotti principalmente dal trasporto stradale, che provocano fenomeni di eutrofizzazione, ossia crescita abnorme di vegetali marini (es. alghe);
  - c) composti organici volatili (COV): fra questi il principale è il benzene, proveniente dalla produzione di carburanti e solventi, e anche dalla loro evaporazione, e quindi dal settore dei trasporti stradali e da alcuni impianti chimici, che può essere la causa scatenante di tumori;
  - d) polveri (PTS - Particolato Totale Sospeso): fra questi il dato più importante riguarda le polveri sottili, ossia che hanno un diametro inferiore a 10 micron<sup>12</sup> (PM10), in quanto sono quelle che hanno la possibilità di entrare negli alveoli polmonari, e quindi causare difficoltà respiratorie (oltre che rischi di tumore)<sup>13</sup>;
  - e) monossido di carbonio (CO): prodotto principalmente dalla combustione, in particolare dai mezzi di trasporto stradale, provoca difficoltà respiratorie<sup>14</sup>;
  - f) ammoniaca (NH<sub>3</sub>): proviene dai reflui degli allevamenti e causa anche essa processi di eutrofizzazione (al pari degli ossidi di azoto);
  - g) ozono troposferico (O<sub>3</sub>): a differenza dell'ozono stratosferico (che si trova tra i 10 e i 50 km dalla superficie terrestre), l'ozono troposferico (che si trova fino a 10 km dalla superficie terrestre) è dannoso alla vita animale e vegetale, ed in particolare causa una riduzione delle rese agricole;
- 4) Produzione e Gestione dei rifiuti: misurazione delle varie tipologie di rifiuti prodotti *pro capite*:
- a) rifiuti solidi urbani (Rsu);
  - b) rifiuti speciali: si tratta dei rifiuti prodotti dalle attività agricole, industriali, edilizie, sanitarie, commerciali, artigiane, e dei macchinari, veicoli, elettrodomestici usati;
  - c) rifiuti pericolosi: sostanze chimiche, nucleari, ecc.;
- nonché misurazione delle percentuali delle varie modalità di gestione dei rifiuti:
- d) percentuale dei Rsu riciclati (in particolare, carta, plastica, vetro, metalli);
  - e) percentuale dei Rsu termovalorizzati (ossia bruciati in impianti con recupero di calore e di energia);
  - f) percentuale dei Rsu destinati a compostaggio (ossia trasformati in concime);
  - g) percentuale dei rifiuti destinati a discariche;
  - h) percentuale dei rifiuti inceneriti;

<sup>12</sup> 1 mm (micron) corrisponde a 1 milionesimo di metro.

<sup>13</sup> Si ricorda che gli alveoli polmonari sono delle piccole celle, in cui è suddiviso il polmone, dove avviene lo scambio tra ossigeno (respirato) e anidride carbonica (espulsa), che costituisce il rifiuto dell'attività metabolica. L'ossigeno che viene respirato si lega all'emoglobina, contenuta nei globuli rossi, e viene dunque portato dal sangue arterioso a tutte le cellule, consentendo così la loro vita (e funzionalità). Le cellule, utilizzando l'ossigeno, lo trasformano in anidride carbonica, che viene portata dal sangue venoso ai polmoni, per essere rilasciata, così da consentire di nuovo il legame tra emoglobina ed ossigeno.

<sup>14</sup> Il CO è un gas incolore, insapore, e inodore, ma letale in forti concentrazioni (viene infatti usato da coloro che sono intenzionati a suicidarsi, ricavandolo dal tubo di scappamento di un'autovettura).



5) Qualità e Disponibilità dell'acqua: misurazione della disponibilità in termini di metri cubi di acqua potabile a disposizione per ogni abitante, e di percentuale di acque reflue trattate, e della qualità delle acque per usi domestici in termini di:

- a) presenza di batteri e microbi;
- b) presenza di metalli (es. ferro, manganese, rame, cromo, potassio);
- c) presenza di sostanze organiche, nutrienti e chimiche (es. antiparassitari, ammoniacale, tensioattivi);
- d) caratteristiche fisiche (torbidità, quantità di materiali in sospensione);

6) Qualità dell'ambiente marino: misurazione delle quantità di pesce e molluschi pescati, della quantità di idrocarburi versati da navi, delle condizioni trofiche (ossia trasparenza, colorazione, quantità di ossigeno disciolto nell'acqua, casi di moria di pesce), e biologiche (presenza di microbi e batteri, eutrofizzazione) delle acque;

7) Qualità degli *habitat* terrestri e biodiversità: misurazione della superficie forestata, e della superficie forestata percorsa da incendi, percentuale delle aree protette sulla superficie totale, misurazione del numero di specie vegetali e animali in pericolo di estinzione, numero di animali e vegetali in pericolo di estinzione uccisi, oppure venduti;

8) Qualità del suolo: misurazione della percentuale del territorio degradato secondo le tipologie di degrado (erosione, acidificazione, compattazione<sup>15</sup>, perdita di sostanza organica, contaminazione<sup>16</sup>, salinizzazione, desertificazione, consumo del suolo);

9) Qualità dell'ambiente urbano: intensità dell'inquinamento acustico (percentuale della popolazione esposta a livelli di decibel superiore ai limiti), dell'inquinamento elettromagnetico (numero e potenza di impianti di teleradiocomunicazioni, sviluppo delle linee elettriche);

10) Consumo energetico: misurazione della quantità di energia consumata per abitante e per unità di Pil, percentuale di energia rinnovabile sul totale di energia prodotta.

### 2.3. La quantificazione dei danni da inquinamento

La quantificazione dei danni da inquinamento può essere realizzata attraverso modellistiche che confrontano i parametri di qualità ambientale (es. presenza di sostanze inquinanti) e di salute umana (es. numero di soggetti che contraggono malattie derivanti da inquinamento) che caratterizzano un'area non inquinata con quelli dell'area in esame, soggetta ad un inquinamento.

Naturalmente, ai fini di un corretto confronto, occorre che le due aree siano comparabili dal punto di vista demografico, economico, sociale, ambientale, climatico.

A seconda del tipo inquinamento i parametri da considerare sono, per quanto riguarda l'ambiente, quelli relativi a:

- 1) qualità dell'aria;
- 2) qualità delle acque interne;
- 3) qualità delle acque marine;
- 4) condizioni del suolo;
- 5) condizioni delle coste;
- 6) quantità di rifiuti e metodologie per il loro smaltimento;

<sup>15</sup> Ossia indurimento del suolo, per effetto di attività agricole intensive.

<sup>16</sup> In particolare, da metalli pesanti come il piombo, il mercurio.



7) il numero di specie animali e vegetali ammalate, e la percentuale di riduzione del numero complessivo (particolarmente rilevante per le specie in pericolo di estinzione).

Relativamente alla salute umana i parametri normalmente riguardano questi elementi:

- 1) numero di persone che contraggono una malattia;
- 2) durata media della malattia;
- 3) quantità di medicinali e di giorni di degenza in strutture ospedaliere richieste per la cura;
- 4) numero di persone con danni permanenti.

Di conseguenza la quantificazione del danno può essere effettuata per i parametri interessati con la seguente formula:

$$\Delta Y = Y_p - Y_c$$

dove

$\Delta Y$  è la differenza quantitativa tra la misura del parametro relativo all'area inquinata ( $Y_p$ ) e l'area di controllo ( $Y_c$ ) non inquinata.

Il metodo presenta il vantaggio della sua semplicità logica, ma presenta varie difficoltà:

- 1) difficoltà a trovare una regione simile a quella inquinata, che sia invece non inquinata;
- 2) oggettive difficoltà a misurare molti parametri, mancando dati statistici al riguardo.

#### 2.4 La quantificazione economica dei danni da inquinamento

L'inquinamento provoca quattro tipi di danno economico:

- 1) costi di prevenzione;
- 2) costi di compensazione;
- 3) costi immobiliari (perdita di valore degli immobili) e di trasferimento;
- 4) costi naturali (riduzione delle risorse naturali).

I costi di prevenzione ( $C_p$ ) sono rappresentati dagli strumenti e dalle infrastrutture necessari affinché l'inquinamento non si produca, oppure non produca effetti negativi, essendo contenuto con meccanismi chimici o fisici.

Per esempio, i costi di prevenzione possono essere rappresentati da studi di impatto ambientale, creazione di siti per lo stoccaggio di sostanze inquinanti (es. discariche per rifiuti urbani, depositi per rifiuti pericolosi), strumenti per il contenimento delle emissioni (es. marmitte catalitiche delle autovetture), sistemi di combustione degli impianti industriali.

Ipotizzando che un determinato fenomeno di inquinamento comporti la necessità di realizzare diversi strumenti ed infrastrutture si può immaginare che i costi di prevenzione complessivi siano dati da:

$$C_{pt} = \sum_{X=1}^n C_p X$$





dove

$C_{pt}$  è il costo complessivo di prevenzione di un inquinamento,  $\Sigma$  il simbolo della sommatoria,  $X$  gli  $n$  strumenti e infrastrutture che prevengono l'inquinamento, e  $C_{pX}$  il costo di prevenzione relativo a ciascun strumento o infrastruttura.

I costi di compensazione ( $C_c$ ), quali la pulizia dei luoghi inquinati, il recupero delle sostanze inquinanti, possono essere calcolati moltiplicando il differenziale tra la misura del parametro dell'area inquinata rispetto all'area non inquinata, per il costo da sostenere per compensare una quantità unitaria di danno fisico e biologico.

In sostanza

$$C_{cY} = DY * C_{uY}$$

dove

$C_{cY}$  è il costo di compensazione per il fenomeno di inquinamento misurato dal parametro  $Y$ , che si ottiene moltiplicando la differenza quantitativa ( $DY$ ) tra la misura del parametro  $Y$  relativo all'area inquinata e l'area di controllo non inquinata, per il costo da sostenere per compensare i danni fisici e biologici conseguenti ad una quantità unitaria dell'elemento inquinante ( $C_{uY}$ ), che viene misurato dal parametro  $Y$ .

Questa quantificazione del costo di compensazione presuppone che sia facilmente calcolabile il costo unitario per la compensazione di un determinato effetto inquinante; ossia, per esempio, la perdita di qualità dell'acqua deve essere quantificabile in termini economici come costo di purificazione (attraverso depuratori) dell'acqua per metro cubo, costo che però può variare in funzione delle sostanze inquinanti presenti nell'acqua.

In generale i costi di compensazione sono costituiti dal costo delle risorse umane impiegate nelle azioni di ripulitura (es. sversamento di idrocarburi nel mare), dei materiali impiegati (es. sostanze chimiche), e dei macchinari utilizzati (es. pompe, ruspe, barche).

Il costo complessivo di compensazione di un inquinamento è dato dalla sommatoria dei costi di compensazione per i vari fenomeni di inquinamento misurati dai vari parametri:

$$C_{ct} = \sum_{Y=1}^m C_{cY}$$

dove

$C_{ct}$  è il costo complessivo di compensazione di un inquinamento,  $\Sigma$  il simbolo della sommatoria,  $Y$  gli  $m$  parametri che quantificano il danno ambientale sotto il profilo fisico e biologico, e  $C_{cY}$  il costo di compensazione relativo a ciascun aspetto dell'inquinamento misurato da ciascun parametro.





Ai costi finora esaminati si possono aggiungere quelli di perdita di valore degli immobili (terreni e costruzioni) dell'area colpita dall'inquinamento, rispetto al momento in cui non si era verificato il fenomeno di inquinamento, che misurano il peggioramento della qualità della vita dei residenti, e la riduzione del fatturato degli operatori turistici (strutture ricettive, ristoranti, musei), per effetto della minore capacità di attrazione dell'area.

Se il peggioramento è però tale da rendere inutilizzabile l'area, ossia la continuazione della vita nell'area inquinata (es. Chernobil), occorre allora aggiungere i costi dello spostamento dei residenti dall'area inquinata ad un'altra salubre.

In tali casi il costo immobiliare e di trasferimento di una famiglia residente nell'area inquinata è formulabile in questi termini:

$$C_i/t = V_i + Str$$

dove

$C_i/t$  è il costo immobiliare e di trasferimento di una famiglia, che è dato dalla perdita di valore dell'immobile in cui si trovava ( $V_i$ ) e dalle spese di trasloco ( $Str$ ).

Questa formula si basa su due ipotesi:

- 1) la perdita immobiliare si concretizza nella riduzione o nell'annullamento del valore del vecchio immobile; va detto però che potrebbe anche considerarsi, al posto della perdita di valore del vecchio immobile il costo del nuovo immobile destinato a ospitare la famiglia traslocata. Dato però che i due valori potrebbero essere piuttosto diversi (una famiglia potrebbe ritenere di trasferirsi in un immobile migliore, oppure in uno meno costoso), allora, dovendo scegliere, si è ritenuto preferibile considerare la perdita di valore dell'immobile in cui la famiglia risiedeva;
- 2) il costo del trasloco è limitato al trasporto di persone e beni dall'immobile vecchio a quello nuovo.

Il costo complessivo immobiliare e di trasferimento è dato dalla sommatoria dei costi delle varie famiglie residenti nell'area inquinata, ossia:

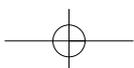
$$C_i/tt = \sum_{H=1}^l C_i/tH$$

dove

$C_i/tt$  è il costo complessivo in termini di perdita di valore degli immobili e di trasferimento,  $\Sigma$  il simbolo della sommatoria,  $H$  le  $l$  famiglie che sono colpite dal processo di inquinamento, e  $C_i/tH$  il costo immobiliare e di trasferimento delle singole famiglie.

Va segnalato che la perdita di reddito derivante dai minori flussi turistici potrebbe essere inglobato nella riduzione di valore degli immobili (alberghi, seconde case per affitto, ristoranti) che sono destinati alle attività turistiche.

Altrimenti andrebbe quantificata separatamente la riduzione degli arrivi, o meglio dei giorni di permanenza dei turisti, per il valore medio di spesa giornaliera dei turisti.





Formalmente si avrebbe:

$$C_{tur} = N_{tur} * V_{tur}$$

dove

$C_{tur}$  è il costo in termini di perdita di turismo,  $N_{tur}$  il numero di giorni di soggiorno dei turisti persi a seguito del fenomeno di inquinamento, e  $V_{tur}$  il valore di spesa medio di un turista nell'area colpita dall'inquinamento (prima che questo si producesse).

Infine, vi possono essere i costi naturali dell'inquinamento, che sono rappresentati dalla perdita di risorse naturali (es. legno, prodotti agricoli, minerali, animali), per effetto del fenomeno stesso di inquinamento.

Anche in questo caso è possibile formalizzare la quantificazione di un costo naturale nel modo seguente:

$$C_{rn} = Q_{rn} * V_{rn}$$

dove

$C_{rn}$  è il costo naturale per una specifica risorsa naturale, che è dato dalla moltiplicazione della quantità della risorsa naturale ( $Q_{rn}$ ) per il valore unitario della risorsa naturale ( $V_{rn}$ ).

Anche in questo caso, per effettuare una valutazione di questa componente di danno ambientale occorre essere in grado di quantificare la risorsa naturale persa per effetto del fenomeno di inquinamento (la cui perdita può essere originata da totale distruzione oppure da riduzione della quantità/qualità), e di individuarne il valore unitario (es. a metro cubo per il legno, a quintale per animali da carne o per unità se animali da pelliccia).

Certamente la perdita di animali in via di estinzione non può essere quantificabile con le metodologie standard, ma in mancanza di metodi consolidati si può utilizzare un fattore di moltiplicazione (es. 10) del valore economico riconosciuto nei mercati illegali della specie in via di estinzione.

In questo caso, accanto alla quantificazione economica, va mantenuto presente che il danno economico comprende anche perdite di valore inestimabile, e quindi tale circostanza va segnalata nelle note del documento con cui si quantificano i danni.

Sarebbe poi più preciso specificare i termini della perdita della specie in via estinzione, ossia se totale o parziale (sua esistenza in altre aree), il ruolo della specie nella catena alimentare e riproduttiva, la possibilità di reimpianto nell'area colpita dal fenomeno di estinzione, le sue capacità di rigenerazione.

Il costo complessivo naturale è dato dalla sommatoria dei costi delle varie risorse naturali perse in conseguenza dell'inquinamento, ossia:

$$C_{rnt} = \sum_{K=1}^j C_{rnK}$$





dove

Crnt è il costo complessivo in termini di perdita di valore delle risorse naturali,  $\Sigma$  il simbolo della sommatoria, K le j risorse naturali perse a seguito del processo di inquinamento, e CrnK il costo derivante dalla perdita di ciascuna risorsa naturale.

Volendo quantificare i danni ambientali complessivi di un determinato fenomeno inquinante, la formula sarebbe la seguente:

$$Da = Cpt + Cct + Ci/tt + (Ctur) + Crnt =$$

$$\sum_{X=1}^N CpX + \sum_{Y=1}^m CcY + \sum_{H=1}^l Ci/tH + (Ntur * Vtur) + \sum_{K=1}^j CrnK$$

dove

Da è il danno ambientale complessivo di un determinato fenomeno di inquinamento.

### 2.5 Un esempio di applicazione della metodologia

Nel caso di inquinamento marino conseguente all'affondamento di una nave carica di petrolio, i danni possono essere misurati nel seguente modo:

- 1) costi di prevenzione: comprendono nel caso in esame l'installazione di sistemi di sicurezza per la navigazione, il rafforzamento dei contenitori di petrolio della stiva; nell'ipotesi che ciascun intervento venga a costare 500.000 euro, i costi di prevenzione complessivi ammontano a 1 milione di euro;
- 2) costi di compensazione: si tratta dei lavori di contenimento della macchia di petrolio sversata dalla petroliera affondata, e del suo recupero, nonché di misure per il recupero del petrolio rimasto intrappolato nelle stive della petroliera affondata, oltre alle attività di pulizia delle spiagge e di recupero degli animali (es. uccelli, foche) contaminati e loro pulizia; escludendo che vi siano altre problematiche ambientali (quindi un solo parametro) conseguenti al versamento di petrolio, oltre all'inquinamento dell'acqua marina, e dato che il parametro di una zona non inquinata è zero, la differenza (DY) del parametro tra area inquinata e area non inquinata corrisponde al versamento di petrolio, per la cui quantificazione economica è sufficiente moltiplicare per il valore di medio di costo di recupero del petrolio versato in mare (es. 0,5 euro al kg), che si ottiene sommando i costi delle risorse umane impiegate nelle azioni di ripulitura del mare, dei materiali impiegati (sostanze chimiche), e dei macchinari utilizzati (es. pompe e barche); nel caso in esame, ipotizzando uno sversamento di 20.000 tonnellate, il costo dell'azione di ripulitura arriva a 10 milioni di euro;
- 3) costi immobiliari (perdita di valore degli immobili): nel caso in esame si può ipotizzare che siano toccati dalla macchia di petrolio sversata in mare 50 chilometri di costa, nel quale si affacciano complessivamente 100 abitazioni, il cui valore di mercato si riduce in media del 20%; ipotizzando che ogni casa ha una superficie media di 100 mq, e che il valore medio di un metro quadro sia di 1.500 euro, allora in tale ipotesi la perdita di valore sarebbe di 3 milioni di euro (100 abitazioni \* 100 mq \* 1.500 \* 0,2);



- 3-bis) costi di trasferimento: in questo caso si presume che non vi sia necessità di trasferimento dei residenti;
- 3-ter) costi in termini di perdita di turismo: nel caso in esame (zona marina) la riduzione dei turisti è evidente se l'inquinamento avviene in periodo estivo, ma in questo caso si ipotizza che avvenga in inverno, e pertanto che non abbia influenza sui movimenti turistici (d'altronde la riduzione di valore degli immobili scatta in questo caso anche il minor valore turistico dell'area colpita da inquinamento);
- 4) costi naturali: in questo ambito sono compresi i costi derivanti dalla moria di pesci (che hanno un preciso valore economico), di uccelli acquatici (senza uno specifico valore economico, ma comunque con un alto valore ambientale), e di foche (con un valore economico nei mercati illegali, essendo vietata la loro caccia); ipotizzando che siano morti:
- a) 20 tonnellate di pesce, con un valore medio di 2 euro al kg;
  - b) 5.000 uccelli, a cui si applica un valore simbolico di 1 euro ad animale, perché specie non in pericolo di estinzione;
  - c) 500 foche, il cui valore commerciale, relativamente alla pelle, è pari a 100 euro ad animale, ma che si ritiene di moltiplicare per un fattore 10 essendo una specie in pericolo;

allora il costo naturale è complessivamente 545.000 euro (40.000 + 5.000 + 500.000).

In definitiva il danno ambientale è rappresentato dalla sommatoria dei seguenti elementi:

1.000.000 (costi di prevenzione) + 10.000.000 (costi di compensazione) + 3.000.000 (costi immobiliari) + 545.000 (costi naturali) = 14.545.000 (danni ambientali).

In sostanza lo scarico di petrolio nel mare per effetto dell'affondamento della petroliera, nonostante le spese per prevenire tale fenomeno (costi di prevenzione), ha causato pesanti costi per il recupero della sostanza inquinante (petrolio in mare e nelle spiagge), ha comportato una perdita dei valori immobiliari, per effetto di una visione del paesaggio marino deturpato, odori sgradevoli, morie di pesci e uccelli, oltre che in conseguenza dell'impossibilità (limitata al periodo invernale) di utilizzare l'area per gli scopi ricreativi (come è una spiaggia), ed infine ha causato dei costi per la perdita di vita animale.

### 3. La metodologia EDA di quantificazione del danno ambientale

#### 3.1. I contenuti della metodologia

La metodologia EDA (Environmental Damage Assessment) è una tecnica, utilizzata prevalentemente negli Usa, e basata sulle relazioni causa-effetto, che è focalizzata sulla quantificazione delle conseguenze di un inquinamento prevalentemente sul piano della salute e dell'ambiente naturale.

Va segnalato che tale metodologia, illustrata da studiosi spagnoli e brasiliani<sup>17</sup>, non perviene ad un valore economico unico, ma è finalizzata a visualizzare in termini fisici e biologici le conseguenze di una determinata attività umana.

<sup>17</sup> Environmental damage assessment applied to process analysis. A decision support alternative; I Herrera, L. Kulay, L. Jimenez, M. Schuhmacher; Università di Tarragona (Spagna) e San Paolo (Brasile).



La procedura prevede i seguenti passaggi:

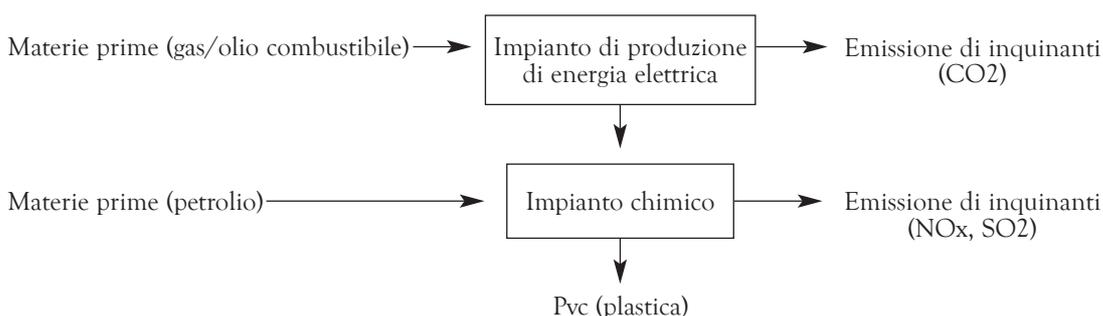
- 1) quantificazione, attraverso delle modellistiche, del consumo di risorse e delle emissioni di sostanze inquinanti;
- 2) quantificazione dei danni ambientali attraverso una Eco-matrice, che è un algoritmo composto di vettori multidimensionali, definiti ecovettori, consistenti in modelli matematici, la cui composizione dipende dai carichi ambientali, ossia dalle sostanze emesse in occasione del processo produttivo o del trasporto.

### 3.2. Un esempio di applicazione della metodologia

Si prenda in considerazione un impianto industriale di raffinazione (chimica inorganica), per il cui funzionamento è richiesta energia elettrica, che è prodotta mediante il consumo di risorse naturali, e che rilascia nell'atmosfera emissioni inquinanti.

Anche l'attività stessa dell'impianto, partendo da prodotti grezzi (es. petrolio), comporta la produzione non solo di prodotti (es. plastica), ma anche di emissioni.

Graficamente la situazione può essere rappresentata nei seguenti termini:



Il primo passo per la quantificazione del danno ambientale è la definizione dell'ecovettore, che in questo caso va costruito tenendo presente un carico ambientale costituito da CO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, SO<sub>2</sub>. In sostanza va individuato per ciascuna sostanza inquinante sia la quantità emessa per una unità di lavorazione, sia il carico complessivo, che dipende dal carico di lavoro dell'impianto.

Questi dati si ricavano dalle caratteristiche tecniche dell'impianto. Nelle tabelle 1 e 2 si riportano questi ecovettori.

Il secondo passo è costituito dalla determinazione degli scenari: a questo riguardo si possono immaginare due ipotesi, una relativa all'utilizzo di gas naturale per la produzione di energia elettrica, e la seconda relativa all'utilizzo di olio combustibile, per la produzione di energia elettrica.

Qui di seguito si riportano pertanto due tabelle, la prima relativa allo scenario A, ossia il caso di utilizzo di gas naturale per la produzione di energia elettrica, e la seconda relativa allo scenario B, in cui si utilizza l'olio combustibile (più inquinante).

I dati riguardano le emissioni unitarie (kg di sostanza inquinante per 1 tonnellata di petrolio lavorato), e le emissioni complessive, che si ottengono moltiplicando i dati unitari per il totale di tonnellate di petrolio lavorato in un anno.





A questo riguardo si ipotizza che l'impianto impieghi 1.000 tonnellate di petrolio l'anno.

*Tabella 1 (Scenario A)*

Emissioni inquinanti	Quantità unitarie di emissioni per 1 ton petrolio lavorata	Quantità di emissioni per 1.000 ton/anno
CO <sub>2</sub>	100 kg	100.000 kg
NO <sub>x</sub>	150 kg	150.000 kg
SO <sub>2</sub>	200 kg	200.000 kg

*Tabella 2 (Scenario B)*

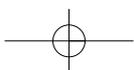
Emissioni inquinanti	Quantità unitarie di emissioni per 1 ton petrolio lavorata	Quantità di emissioni per 1.000 ton/anno
CO <sub>2</sub>	300 kg	300.000 kg
NO <sub>x</sub>	150 kg	150.000 kg
SO <sub>2</sub>	200 kg	200.000 kg

Per la quantificazione del danno alla salute umana si effettuano 4 analisi in successione:

- 1) "Fate analysis" con la quale si collega la quantità di emissioni con un cambiamento temporaneo della concentrazione;
- 2) "Exposure analysis" con la quale si collega la concentrazione temporanea con una dose;
- 3) "Effect analysis" con la quale si collega la dose ad una serie di effetti sulla salute, in termini di malattie (es. cancro, difficoltà respiratorie);
- 4) "Damage analysis" con la quale si collegano gli effetti sulla salute con:
  - a) la perdita di anni di vita (in conseguenza di malattie mortali), che si ottiene moltiplicando la differenza tra l'età media in cui sono morti i residenti e l'età media della vita, per il numero di casi;
  - b) la perdita di anni di vita utile per effetto delle malattie (potendo esse portare ad una inabilità), che si ottiene moltiplicando il numero medio di anni di durata della malattia per il numero di casi.

Per la quantificazione del danno alla qualità dell'ecosistema si effettuano 3 analisi in successione:

- 1) "Fate analysis" con la quale si collega la quantità di emissioni con un cambiamento temporaneo della concentrazione;
- 2) "Effect analysis" con la quale si collega la concentrazione all'incremento dei livelli di inquinamento;
- 3) "Damage analysis" con la quale si collega i livelli di inquinamento con la riduzione del numero di vegetali e animali sani.





Per la quantificazione del danno alle risorse naturali si misura la quantità di tali risorse che risultano danneggiate dall'attività dell'impianto.

Nelle tabelle 3, 4 e 5 che seguono si procede alla quantificazione dei danni nel caso dello scenario A, essendo lo scenario B diverso solo per la quantità di CO<sub>2</sub> emessa. Ai fini esemplificativi non aggiungerebbe quindi nulla all'esposizione.

I dati riportati, che sono di natura ipotetica, vanno rilevati sulla base di analisi e valutazioni con modellistiche gestite da software.

*Tabella 3 Danno alla salute umana*

Emissioni inquinanti	Quantità emesse	Aumento concentrazione nell'aria (Fate an.)	Quantità di dosi (Exposure an.)	Percentuali di incremento di malattie (Effect an.)	Anni di vita persi	Anni di malattia
CO <sub>2</sub>	100.000 kg	+ 10 ppm	5 dosi	+ 10% malattie respiratorie	200	400
NO <sub>x</sub>	150.000 kg	+ 15 ppm	3 dosi	+ 1% malattie renali	5	20
SO <sub>2</sub>	200.000 kg	+ 20 ppm	20 dosi	+ 15% tumori	500	5.000

*Tabella 4 Danno all'ecosistema*

Emissioni inquinanti	Quantità emesse	Aumento concentrazione nell'aria (Fate an.)	Percentuali di incremento dei livelli di inquinamento	Num. di piante danneggiate	Num animali ammalati
CO <sub>2</sub>	100.000 kg	+ 10 ppm	+ 10% aria	50	0
NO <sub>x</sub>	150.000 kg	+ 15 ppm	+ 5% aria, + 15% acqua	20	0
SO <sub>2</sub>	200.000 kg	+ 20 ppm	+ 10% aria, + 5% suolo	1.000	500

*Tabella 5 Danno alle risorse naturali*

Emissioni inquinanti	Quantità emesse	Percentuali di incremento dei livelli di inquinamento
CO <sub>2</sub>	100.000 kg	+ 10% aria
NO <sub>x</sub>	150.000 kg	+ 5% aria, + 15% acqua
SO <sub>2</sub>	200.000 kg	+ 10% aria, + 5% suolo

## 4. La metodologia IEA-DPSIR di quantificazione del danno ambientale

### 4.1. I contenuti della metodologia

La metodologia IEA (Integrated Environmental Assessment) è una tecnica per gestire l'impatto ambientale delle attività umane, messa a punto dall'Agenzia europea per l'ambiente<sup>18</sup>.

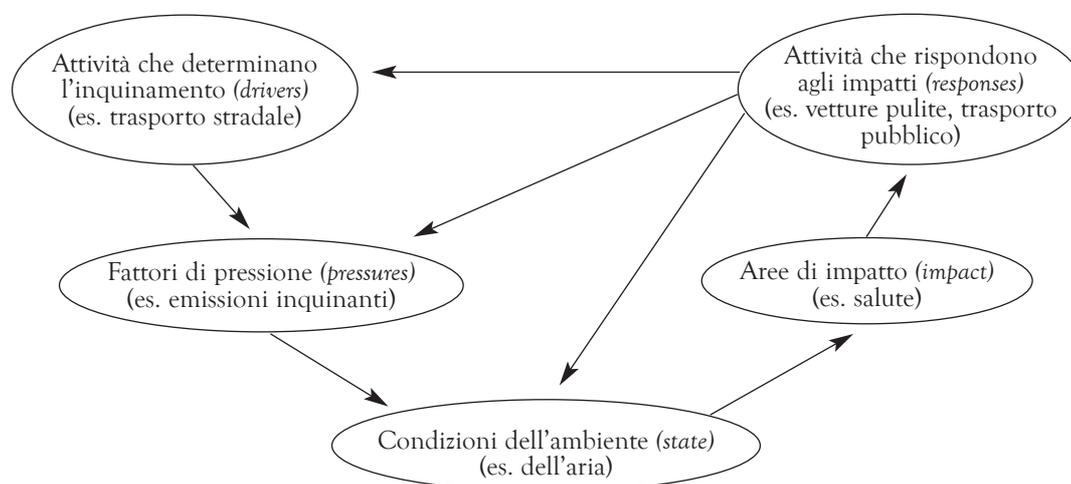
Si tratta di un processo interdisciplinare di identificazione, analisi e valutazione di tutti i fenomeni, umani e naturali, che influenzano la qualità dell'ambiente e le risorse naturali, che viene supportato da modelli basati sul computer che analizza le interazioni tra tali fenomeni.

<sup>18</sup> EEA Technical report n. 14, Martin Peirce, Paolo Meozzi, 2/98.





L'interazione tra i fenomeni può essere visualizzata attraverso l'approccio DPSIR (*Drivers, Pressures, State, Impact, Responses*), che viene riportato qui di seguito:



La IEA può essere utilizzata in 3 casi:

- 1) risolvere problemi di pianificazione e gestione ambientale;
- 2) migliorare la comprensione delle condizioni dell'ambiente;
- 3) definire strategie di protezione e recupero ambientale.

#### 4.2. Un esempio di applicazione della metodologia

L'applicazione dell'IEA al trasporto stradale vede i seguenti passaggi:

- 1) quantificazione del numero di mezzi di trasporto stradale, dei chilometri complessivamente percorsi, della percentuale del fabbisogno di trasporto soddisfatto con mezzi stradali;
- 2) quantificazione delle emissioni di inquinanti (SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, CO, COV, PTS);
- 3) alterazione della qualità dell'aria in termini di aumento delle concentrazioni di sostanze inquinanti (SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, CO, COV, PTS);
- 4) peggioramento delle condizioni di salute dei cittadini (aumento del numero di malattie respiratorie, dei casi di tumore, delle degenze ospedaliere);
- 5) effetto delle misure di contenimento dell'inquinamento (es. introduzione di vetture con emissioni più basse, e/o incremento del trasporto pubblico) sulle attività inquinanti (uso di mezzi di trasporto terrestre), sui fattori di pressione (emissione di sostanze inquinanti), sulle condizioni dell'ambiente (concentrazione delle sostanze inquinanti nell'aria).

Nella tabella 6 che segue si riportano dei dati che potrebbero essere rilevati in una determinata area cittadina per il fenomeno di inquinamento in esame (da trasporto terrestre), mentre nelle due tabelle successive (Tab. 7 e 8) si riportano i dati stimati in caso di interventi (aumento dei mezzi puliti, aumento del trasporto pubblico).

Sulla base di questi elementi, ricavati da modellistiche, le autorità pubbliche potrebbero decidere con cognizione di causa gli interventi migliori da attivare (nel caso in esame risulterebbe preferibile stimolare o obbligare l'uso di mezzi puliti).





Tabella 6

*Dati sul fenomeno di inquinamento urbano da mezzi di trasporto terrestre prima di interventi*

Dati rilevati in applicazione IEA per trasporto terrestre di una città italiana in un anno	Valori annuali complessivi per la città considerata
N. mezzi di trasporto terrestre	500.000
Km totali percorsi	3.000.000.000
Emissioni di SO <sub>2</sub>	100 ton
Emissioni di NO <sub>x</sub>	500 ton
Emissioni di CO	300 ton
Emissioni di COV	150 ton
Emissioni di PTS	200 ton
Aumento delle malattie respiratorie	2.000 casi (+ 20%)
Aumento dei casi di tumore	500 casi (+ 10%)
Aumento delle degenze ospedaliere	3.000 giorni ospedale (+ 15%)

Tabella 7

*Dati (valutati dal computer) sul fenomeno di inquinamento urbano da mezzi di trasporto terrestre dopo l'introduzione di mezzi di trasporto terrestre meno inquinanti*

Dati rilevati in applicazione IEA per trasporto terrestre di una città italiana in un anno	Valori annuali complessivi per la città considerata
N. mezzi di trasporto terrestre	500.000
Km totali percorsi	3.000.000.000
Emissioni di SO <sub>2</sub>	50 ton
Emissioni di NO <sub>x</sub>	400 ton
Emissioni di CO	100 ton
Emissioni di COV	80 ton
Emissioni di PTS	100 ton
Aumento delle malattie respiratorie	1.000 casi (+ 10%)
Aumento dei casi di tumore	200 casi (+ 4%)
Aumento delle degenze ospedaliere	1.000 giorni ospedale (+ 5%)

Tabella 8

*Dati (valutati dal computer) sul fenomeno di inquinamento urbano da mezzi di trasporto terrestre dopo l'aumento del 20% di mezzi di trasporto pubblico*

Dati rilevati in applicazione IEA per trasporto terrestre di una città italiana in un anno	Valori annuali complessivi per la città considerata
N. mezzi di trasporto terrestre	400.000
Km totali percorsi	1.500.000.000
Emissioni di SO <sub>2</sub>	50 ton
Emissioni di NO <sub>x</sub>	250 ton
Emissioni di CO	150 ton
Emissioni di COV	100 ton
Emissioni di PTS	150 ton
Aumento delle malattie respiratorie	500 casi (+ 5%)
Aumento dei casi di tumore	500 casi (+ 10%)
Aumento delle degenze ospedaliere	1.500 giorni ospedale (+ 7,5%)



## 5. La contabilità ambientale

### 5.1. La definizione di contabilità ambientale

La contabilità ambientale<sup>19</sup> è il sistema per organizzare, gestire e fornire dati e informazioni sull'ambiente mediante indicatori fisici e monetari, secondo la definizione<sup>20</sup> dell'Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa<sup>21</sup>.

I dati e le informazioni sull'ambiente comprendono, oltre alle interazioni tra economia e ambiente, anche le misure di prevenzione, di protezione ambientale, di ripristino dell'ambiente inquinato.

### 5.2. Le finalità della contabilità ambientale

La contabilità ambientale ha la funzione di includere i danni all'ambiente prodotti dalle attività economiche (produzione e consumo), e considera quindi le risorse naturali come valori economici, la cui distruzione o riduzione deve essere considerata ai fini della valutazione della convenienza ad esercitare determinate attività economiche.

Un secondo obiettivo della contabilità ambientale è quello di avere uno strumento di conoscenza per prendere decisioni in campo ambientale.

In sostanza l'impatto ambientale della politica economica e l'efficacia della politica ambientale possono essere misurate dalla contabilità ambientale, che calcola il valore economico delle risorse naturali utilizzate e l'inquinamento che ne è derivato.

In questo modo si può rendere più trasparente alla collettività gli effetti dell'attività economica e dell'azione di Governo.

Altre finalità della contabilità ambientale sono:

- 1) chiarire gli effetti della politica ambientale;
- 2) sensibilizzare l'opinione pubblica sugli effetti dei comportamenti individuali (es. di consumo);
- 3) monitorare l'andamento degli effetti ambientali delle attività umane.

### 5.3. La contabilità ambientale e lo sviluppo economico

La contabilità ambientale è stata esplicitamente indicata come strumento per realizzare lo sviluppo sostenibile per la prima volta nell'Agenda 21, dedicata alle misure per lo sviluppo sostenibile, messa a punto in occasione della conferenza mondiale sull'ambiente tenutasi a Rio de Janeiro nel 1992.

Si ricorda che lo sviluppo è sostenibile quando consente alle generazioni future di disporre (quasi) della stessa quantità e qualità di risorse naturali, che le generazioni attuali dispongono.

Fino a pochi anni fa si consideravano invece le risorse naturali come infinite, così come si riteneva infinita la capacità dell'ambiente di assorbire i residui dell'attività umana, ossia l'inquinamento. L'intensificarsi dei fenomeni di inquinamento e depauperamento delle risorse naturali ha invece dimostrato che la situazione è diversa.

<sup>19</sup> In inglese si chiama SEEA - System of Economic and Environmental Accounting.

<sup>20</sup> Environmental accounting as a sustainable development tool, Doc. 10071, 11/2/2004.

<sup>21</sup> Da non confondere con il Consiglio dell'UE.



#### 5.4. Le metodologie di contabilità ambientale

Fra le metodologie di contabilità ambientale la più nota è il SEEA (Satellite System for integrated Environmental and Economic Accounting), messa a punto dall'Onu, con la quale si misurano i flussi monetari (*monetary flows*), e le dimensioni delle attività (*stocks of assets*), rettificati dai danni ambientali.

In sostanza si registrano importi che andrebbero pagati se i beni ambientali, persi nello svolgimento delle attività di produzione e consumo, avessero un valore economico.

In Europa è stato sviluppato un metodo alternativo, chiamato Namea<sup>22</sup> Matrix, che ha la funzione di rappresentare le interazioni tra economia e ambiente, rappresentando lo stesso fenomeno mediante dati economici e ambientali.

### Conclusioni

Con questo capitolo si è visto che vi sono diverse modalità di quantificazione del danno ambientale in termini economici, che nel complesso possono soddisfare diverse esigenze.

Le diverse modalità di quantificazione dei danni rispondono a finalità parzialmente diverse, ma sono tutte utili ai fini di un processo decisionale relativo ad attività economiche e a politiche ambientali.

In definitiva la valutazione economica dei danni ambientali permette senz'altro:

- 1) il confronto dei costi di compensazione con quelli di prevenzione, e valutare pertanto l'opportunità di realizzare misure di prevenzione;
- 2) il confronto dei vantaggi economici degli investimenti con i danni ambientali conseguenti all'investimento;
- 3) la valutazione di quanta parte del Pil viene compensato da danni ambientali, e quindi qual è la dimensione del Pil al netto dei danni ambientali.

In conclusione, sebbene la valutazione economica dei danni ambientali non sia un settore consolidato, vi sono già numerose esperienze, tali da far ritenere che questa disciplina possa contribuire alla salvaguardia ambientale.

<sup>22</sup> Namea è l'acronimo di due sigle, ossia NAM (National Accounting Matrix) e EA (Environmental Accounts).





## *Bibliografia*

- Computer-based Models in *Integrated Environmental Assessment*; Technical report n. 14, EEA Martin Peirce, Paolo Meozzi, 2/98;
- Environmental accounting as a sustainable development tool; Assemblea parlamentare del Consiglio d'europa, Doc. 10071, 11/2/2004;
- Environmental damage assessment applied to process analysis. A decision support alternative; I HERREIRA, L. KULAY, L. JIMINEZ, M. SCHUHMACHER, Università di Tarragona (Spagna) e San Paolo (Brasile);
- Environmental indicators: typology and overview; EDITH SMEETS, ROB WETERINGS, Technical report n. 24, EEA (Agenzia europea per l'ambiente) 1999;
- Evolution of concepts for environmental damage economic evaluation; A.A. GUSEV, N.L. KOROBOVA, Russian Academy of Science, Moscow, 2001;
- Oecd Key Environmental Indicators; 2004, Paris, France;
- Relazione sullo stato dell'ambiente 2001; Ministero dell'ambiente italiano.



## La nozione di tributo ambientale

Giuseppe D'Andrea

**SOMMARIO:** *Premessa - Considerazioni preliminari - Principi comunitari - Tassazione ambientale e competitività - Principi generali - Definizione di tributi ambientali: categorie tipiche - La scelta tra l'introduzione di una tassa sulle emissioni inquinanti e l'utilizzo di tasse presenti nell'ordinamento - Bibliografia*

### Premessa

Fornire una definizione nozionistica di un fenomeno impositivo comporta l'individuazione degli elementi tipici della fattispecie tributaria che si intende attuare. In questo senso verranno esaminati i principi guida dell'ordinamento interno che presiedono l'istituzione di nuove forme impositive con riferimento all'ipotesi di un tributo ambientale; successivamente verranno richiamati i principi elaborati in sede comunitaria relativi alla determinazione dell'imponibile e agli effetti economici conseguibili mediate l'introduzione di imposte ambientali all'interno dei singoli ordinamenti. Tuttavia trattandosi di ipotesi impositive *in fieri*, nel tentativo di dare una definizione delle possibili forme di attuazione, si ritiene opportuno soffermarsi anche sulle possibili tipologie di tributi ambientali attuabili indicando, prevalentemente, la struttura economica del tributo e gli effetti conseguenti al suo inserimento nel contesto del sistema fiscale attuale, valutabili in termini di efficienza economica e efficacia nell'attuazione della tutela ambientale che si intende perseguire.

### Considerazioni preliminari

L'eccessivo sfruttamento delle risorse naturali, unitamente al depauperamento dell'ambiente in funzione delle esigenze della collettività, hanno favorito il dibattito sugli interventi di politica economica da adottare per regolare lo sviluppo economico compatibilmente con il mantenimento dell'ambiente e al tempo stesso contrastare il diffondersi di fenomeni di inquinamento derivanti dalle realtà produttive e dai processi economici.

In questo contesto tra gli strumenti di politica economica da adottare a tutela dell'ambiente si è sviluppata, nell'ambito dei Paesi economicamente progrediti, l'esigenza di creare e introdurre degli strumenti di tassazione ambientale<sup>1</sup> come misure idonee a contrastare il diffondersi dei fenomeni di contaminazione delle risorse naturali.

<sup>1</sup> Sull'argomento: PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente (profili ricostruttivi)*, Milano, 1996; T. O' RIORDAN, *Ecotaxation*, London, 1997, PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, 1994; STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. trib. inf.*, 1999, pg.149; F. GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, pg.115, MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.* 1999, pg. 14; PARADISO *Decidere per l'ambiente il caso della valutazione*

Sotto il profilo strettamente economico, il tributo ambientale assolve alla funzione di internalizzare le esternalità ambientali<sup>2</sup>. Vale a dire che se si considera l'inquinamento come diseconomia esterna dei processi produttivi, il cui costo non viene ricompreso tra i fattori che determinano il prezzo dei beni e dei servizi prodotti, l'introduzione del prelievo tributario sulla produzione assolverebbe alla funzione di includere tra i costi di produzione il costo fiscale legato all'utilizzo dell'ambiente inteso come valore economicamente rilevante e come tale, in base alle teorie economiche sul consumo, un nuovo valore dei prezzi orienterebbe le scelte dei consumatori in maniera tale da disincentivare il consumo dei beni incompatibili con la tutela ambientale in favore di quelli con un minore impatto ambientale.

Al tempo stesso, l'assoggettamento a tassazione dei processi produttivi in cui tra i costi di produzione non vengano considerati i danni<sup>3</sup> arrecati all'ambiente, assolverebbe a una funzione risarcitoria del danno sopportato dalla collettività che è la beneficiaria dell'integrità e della salubrità dell'ambiente.

Questo elemento assume particolare rilievo non solo perché all'ambiente viene attribuito un valore economico in funzione di una sua rarefazione, ma anche come indirizzo di scelte economiche sul prelievo fiscale da adottare a tutela dell'ambiente: come ad esempio le imposte di fabbricazione o sui consumi.

Inoltre il gettito erariale ricavato dai tributi ambientali creerebbe le risorse economiche per poter disporre interventi di politica ambientale nell'ambito delle scelte governative di settore.

#### *Principi comunitari*

Sulla base di questi elementi strettamente economici il tributo ambientale assolvendo, prevalentemente, a uno scopo di politica di tutela dell'ambiente viene a configurarsi come "tributo di scopo"<sup>4</sup>. Come tale rientra tra le misure adottabili di politica economica.

Tuttavia se si considera la possibilità di estendere la tassazione ambientale a grandezze fisiche determinabili, il ruolo e la portata del tributo ambientale si evolvono rispetto a quella di mero tributo di scopo.

In questo senso le posizioni e gli studi condotti dall'Unione europea attuati mediante diverse Risoluzioni e culminati con il Libro Bianco di Delors<sup>5</sup>, stabiliscono un

contingente, in *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.* 2000, pg. 53; CARRARO - GALEOTTI - M. GALLO *Environmental taxation and unemployment: some evidence on the "double dividend hypothesis" in Europe*, in *Journal of Public Economics*, 1996, pg.141; ALFIERI *Indicazione sugli effetti dell'introduzione di tasse ambientali per nuove opportunità di lavoro*, in *Il Diritto dell'economia*, 1994,pg.33; BASENGHI, *Ambiente e occupazione: spunti critici per una ricerca possibile*, in *Il Diritto dell'economia*, 1994, pg 339; MAJOCCHI -MISSAGLI, *Environmental taxes and border tax adjustments: an economic assessment*, *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.*, 2002, pg.584.

Inoltre OECD, *Implementation strategies for economic co-operation and development*, Paris, 1996; *Environmental taxes and green tax reform*, Paris, 1997; *Environmentally related taxes in OCDE Countries, Issues and strategies*, Paris 2001; *Environmental taxes ad competitiveness: an overview of issues, policy, option, and research needs*. Paris 2003.

<sup>2</sup> Sull'argomento PERRONE CAPANO *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, 1994, cit pg 474 ss.

<sup>3</sup> Sull'argomento si rimanda alle considerazioni espresse nel precedente capitolo da DI PACE.

<sup>4</sup> In questo senso F. GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*,cit, pg 199, dove gli autori sostengono che "il bene ambiente rimane estraneo alla fattispecie tributaria, al presupposto del tributo, potendo solo configurarsi come tributo di scopo, ovvero sia tributi che, rispondendo nella loro costruzione giuridica solo a canoni tributari, perseguano anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente".

<sup>5</sup> Commissione europea, Libro Bianco, *Crescita, competitività e occupazione*, 1993.



principio di tassazione rapportato a grandezze fisiche che abbiano comprovati effetti negativi sull'ambiente e che rivelino un rapporto di causa effetto che si realizza tra la loro persistenza e il deterioramento ambientale.

L'affermazione di questo principio costituisce un momento di evoluzione significativo dei sistemi di tassazione ambientale verso vere e proprie misure di intervento fiscale nel senso che se si stabilisce - come principio guida - che il deterioramento dell'ambiente, rilevabile mediante unità fisiche determinabili, rappresenta il presupposto impositivo, si supera la posizione di tutela dell'ambiente come finalità extrafiscale, perseguita mediante i tributi di scopo, per affermare un principio di tassazione da adottare negli Stati membri in cui l'ambiente e il suo utilizzo, e non la sua mera tutela, rientrando nella fattispecie del presupposto impositivo, definiscono un modello di tributo con cui procedere alla ripartizione del relativo carico fiscale.

Ciò comporta non solo l'inclusione delle problematiche ambientali all'interno della fattispecie impositiva che risulta pertanto riconducibile a un elemento oggettivo quale il deterioramento ambientale, ma anche la determinazione della tassazione, e quindi della base imponibile, in funzione del presupposto medesimo in quanto lo stesso utilizzo del bene ambiente va a determinare la misura del prelievo fiscale.

Il rapporto che sussiste tra il presupposto e l'imponibile fiscale viene ricondotto al deterioramento che l'ambiente subisce in conseguenza di un utilizzo non conforme a principi di conservazione e integrità ambientale. L'utilizzo, inoltre, deve risultare rilevabile mediante grandezze fisiche determinabili su base scientifica.

Tale deterioramento - e quindi la base imponibile fiscale - viene qualificato e deve riscontrarsi come "deterioramento sopportabile" con la conseguenza che il depauperamento ambientale deve essere reversibile e quindi ripristinabile in favore della collettività.

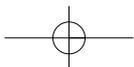
L'aver correlato la fattispecie impositiva ad ipotesi di danno ambientale reversibile, sottolinea non solo la volontà di escludere dal sistema di tassazione ambientale le ipotesi di deterioramento permanente dell'ambiente, ma anche quella di affermare un rapporto di sostenibilità tra i principi di tassazione e lo sviluppo economico, con la conseguenza che le ipotesi di inquinamento irreversibile o sviluppo economico insostenibile esulano dal quadro normativo ambientale in quanto questo come provvedimento fiscale persegue lo scopo precipuo di ripartire i carichi pubblici.

Ovviamente tali ipotesi restano sanzionabili in base ad altri strumenti normativi previsti dai singoli ordinamenti come il divieto o la rilevanza penale.

In attuazione di tali obiettivi è stato adottato il principio "chi inquina paga"<sup>6</sup> che oltre a realizzare una sintesi degli elementi descritti in via generale comporta anche la possibilità di stabilire una netta linea di demarcazione tra il deterioramento sostenibile e quello incompatibile con il mantenimento dell'integrità ambientale.

L'elaborazione di questi principi realizza la definizione generale di tributo ambientale come sistema di valori da adottare nell'ambito delle legislazioni dei singoli Stati membri dell'Unione con cui non solo si consegue la tutela dell'ambiente, ma si perviene anche a una redistribuzione dei costi sociali sostenuti per il mantenimento delle risorse naturali a carico dei soggetti che ne alterino l'integrità.

<sup>6</sup> Sull'argomento si veda PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente (profili ricostruttivi)*, Milano, 1996, pg 72 ss



*Tassazione ambientale e competitività*

L'introduzione di tributi ambientali e la loro ripercussione sui costi di produzione dei beni o dei servizi che generano il deterioramento dell'ambiente introduce alcune considerazioni in merito all'incidenza delle ecotasse sulla competitività delle imprese e delle possibili ricadute su specifici settori di attività economica.

Generalmente gli effetti delle ecotasse sulla competitività delle imprese si riconducono all'aumento dei costi di produzione a cui di solito corrisponde un aumento del livello dei prezzi dei singoli prodotti.

Sotto questo aspetto bisogna distinguere le imprese che producono beni o servizi in un mercato perfettamente concorrenziale rispetto alle imprese che godono di una posizione di dominio alla quale corrisponde la capacità di imporre il prezzo al mercato; le prime, non potendo trasferire l'aumento dei costi sul livello dei prezzi vedranno diminuire i propri margini di profitto mentre le seconde saranno in grado di trasferire i costi correlati all'impatto della tassazione ambientale sui prezzi di vendita<sup>7</sup>.

Sulla base di queste considerazioni, si evince che l'introduzione di ecotasse avrebbe conseguenze distorsive sul livello di competitività delle imprese o del sistema economico in cui verrebbero introdotte.

Tuttavia a questo principio di portata generale corrispondono una serie di effetti correttivi tra cui fondamentale si rileva quello di utilizzare il gettito erariale ricavato dall'introduzione di tributi ambientali per ridurre altre forme di tassazione già presenti nel sistema fiscale attuale. In questo senso la riduzione della pressione fiscale si può realizzare su quelle forme di tassazione che direttamente investono il sistema produttivo come ad esempio il costo del lavoro che comprende altresì il costo dell'imposizione applicata su tale categoria di reddito. Ovviamente se si limita quest'ipotesi solo alla possibilità di rimuovere le possibili ricadute sul livello di competitività delle imprese, si noterà che questa sarà più vantaggiosa per le imprese che utilizzano in misura rilevante la mano d'opera, mentre se si eleva questo principio a strumento di politica economica si possono conseguire incentivi occupazionali sintetizzati nella teoria del doppio dividendo, accolta a livello comunitario e contenuta nel Libro Bianco Delors.

Senza voler anticipare argomenti o conclusioni che saranno oggetto di separata e approfondita trattazione, in questa sede se ne richiamano i principi generali per poter fornire un quadro esaustivo delle possibilità offerte dai tributi ambientali.

Il principio del "doppio dividendo"<sup>8</sup> sintetizza le ricadute occupazionali conseguibili in funzione dell'introduzione del tributo ambientale.

L'ipotesi su cui si fonda la teoria del "doppio dividendo", consiste nella constatazione di un eccessivo utilizzo delle risorse naturali e di uno scarso utilizzo delle risorse umane, rilevabili in termini di occupazione negli attuali modelli economici di produzione.

<sup>7</sup> Bisogna inoltre considerare che l'impatto della tassazione ambientale può variare in funzione del grado di intervento sui costi di produzione ambientale, vale a dire se investe i costi fissi o i costi variabili. Sull'argomento "Environmental taxes and competitiveness: an overview of issues, policy options, and research needs" OCDE Paris 2003, pg 9 ss.

<sup>8</sup> Sull'argomento si veda: CARRARO -GALEOTTI - M. GALLO *Environmental taxation and unemployment: some evidence on the "double dividend hypothesis" in Europe*, cit.



L'introduzione di misure fiscali ambientali – quali appunto quelle teorizzate – avrebbe come conseguenza una riduzione del carico fiscale sul lavoro resa possibile dal gettito ricavato dalla tassazione sulle risorse naturali: queste sarebbero tutelate da un minore utilizzo realizzato mediante il maggiore costo conseguente all'introduzione di specifiche forme di tassazione.

In questo modo si otterrebbe un duplice beneficio, vale a dire il “doppio dividendo”, che di fatto consisterebbe in un duplice beneficio consistente in una maggiore tutela dell'ambiente e una maggiore occupazione generata da una diminuzione del carico fiscale sui redditi di lavoro.

#### *Principi generali*

Analogamente agli altri procedimenti impositivi, la funzione di politica economica del tributo – di gettito erariale e di indirizzo politico – si deve coniugare con gli aspetti costituzionali e con gli elementi tipici del procedimento impositivo: il presupposto, la base imponibile, i soggetti passivi ecc.

Passando all'analisi dell'ordinamento interno e volendo tracciare una definizione di tributo ambientale che abbia portata generale, bisogna individuare gli elementi costitutivi del tributo ambientale e verificarne la compatibilità con i principi guida dell'ordinamento interno.

In questo senso, mentre i principi comunitari offrono una definizione condivisibile dei soggetti passivi e della base imponibile sintetizzata nel principio “*chi inquina paghi*” e definiscono, inoltre, il rapporto che intercorre tra il soggetto passivo e l'imponibile attraverso la rilevazione di specifiche grandezze fisiche<sup>9</sup> mediante le quali si evince il deterioramento ambientale, nel nostro ordinamento si pone – in maniera preliminare – un limite di costituzionalità per l'introduzione di qualunque forma di tassazione con riferimento in particolar modo all'articolo 53 1° comma della Costituzione.

Come noto, l'articolo 53 1° comma afferma il principio di capacità contributiva come principio di legittimità dell'imposizione fiscale nel senso che ogni forma di prelievo tributario “abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta”<sup>10</sup>. Nella sua interpretazione prevalente la capacità contributiva si riferisce a fatti espressivi di forza o di potenzialità economica come fatti espressivi di ricchezza in senso lato<sup>11</sup>.

Riportando questi aspetti alle problematiche in esame, l'introduzione nel nostro ordinamento di forme di tassazione tributaria riferite alla tutela dell'ambiente deve riconciliarsi con l'articolo 53 della Costituzione che implica l'individuazione di elementi di capacità contributiva negli strumenti di tassazione ambientale.

Questo elemento prospetta una serie di problematiche che sono sostanzialmente riconducibili al fatto che i tributi ambientali non realizzano la tassazione di nuove forme di produzione di reddito inteso nella sua concezione più rigorosa, né contrastano

<sup>9</sup> Tali grandezze possono essere costituite da:

- consumo di prodotti che determinano inquinamento;
- utilizzo di beni ambientali scarsi;
- emissioni inquinanti.

<sup>10</sup> Cfr Corte costituzionale 62/1977, In FANTOZZI “Diritto Tributario”, UTET.

<sup>11</sup> In questo senso, FANTOZZI “Diritto Tributario” UTET.



fenomeni elusivi con cui si sottrae reddito a tassazione, ma strutturandosi *a contrario* sul consumo di un bene divenuto economicamente rilevante in funzione della sua rarefazione, manifestano, in misura diametralmente opposta, un indice di ricchezza imponibile.

Questo aspetto costituisce, di per sè, un elemento di notevole portata innovativa con cui confrontarsi nell'ambito dei tradizionali schemi impositivi. In aggiunta a ciò bisogna sottolineare un dato meramente cronologico riconducibile al fatto che le problematiche ambientali e le relative proposte di tassazione si sono sviluppate in un momento successivo rispetto a quello di formazione della Carta costituzionale.

Tuttavia, senza volere anticipare l'analisi dettagliata di tali problematiche che verranno affrontate nell'ambito del capitolo appositamente dedicato, in questa sede, si deve sottolineare, che la rispondenza ai principi costituzionali permetterebbe di superare l'attuale posizione di "tassazione" ambientale per raggiungere forme di "tributi" ambientali intesi sia come strumenti per il reperimento del gettito da utilizzare per la tutela dell'ambiente e sia come forme di tassazione correlate all'emissione di sostanze inquinanti, superando la sottile linea di confine che separa i tributi di scopo dai tributi ambientali.

Diversa portata rivestono le considerazioni che investono la finalità extrafiscale che si intende perseguire con l'introduzione di tributi ambientali: vale a dire se si voglia prevenire il danno ambientale piuttosto che ripartire il costo del danno reversibile. In questo senso i principi Costituzionali lasciano piena discrezionalità al legislatore in merito alle finalità perseguibili mediante la potestà impositiva<sup>12</sup>.

#### *Definizione di tributo ambientale: categorie tipiche*

Dopo aver analizzato i principi generali di diritto e di economia su cui si basa la definizione di tributo ambientale si vuole procedere, sulla scorta degli elementi illustrati in precedenza, a fornire una definizione di tributo ambientale che non si limiti a descrivere gli elementi strutturali tipici del procedimento impositivo identificandoli nell'ambito dell'attuale quadro normativo, ma si estenda a concrete tipologie attuabili nell'ambito di scelte di politica fiscale.

In questo senso occorre premettere che le scelte di interventi fiscali poste in essere a tutela dell'ambiente sono riconducibili a due prevalenti categorie: il reperimento di entrate erariali da utilizzare per porre in essere interventi di ripristino dei danni ambientali reversibili ovvero l'utilizzo di strumenti di politica fiscale per modificare modelli di comportamento da parte dei consumatori e delle imprese con lo scopo di indirizzarli verso scelte economiche che non risultino lesive nei confronti dell'ambiente realizzandone, in questo modo, la tutela.

Con queste premesse se si osserva l'evoluzione dei sistemi fiscali dei paesi aderenti all'Ocse, si rileva che le riforme degli ultimi anni sono state caratterizzate da una prevalente riduzione del carico fiscale conseguito mediante la riduzione delle aliquote e da una generalizzata semplificazione e uniformità delle forme di tassazione.

È evidente inoltre una tendenza a discutere sul ruolo della politica fiscale attribuendole la precipua funzione di strumento di controllo e gestione delle risorse eraria-

<sup>12</sup> Sull'argomento si veda PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente (profili ricostruttivi)*, Milano, 1996, pg 98 ss



li generate da modelli di attività economica rispetto a quella di strumento di condizionamento delle scelte dei consumatori o degli operatori economici, in quanto tali obiettivi – tipicamente extrafiscali – devono essere conseguiti, auspicabilmente, con altri strumenti politici nell’ambito delle scelte governative<sup>13</sup>.

Ne consegue che a tale indirizzo viene attribuita la nozione di “neutralità”, che dovrebbe essere una proprietà di un sistema fiscale: in estrema sintesi in un sistema fiscale neutro non dovrebbe riscontrarsi difformità nelle forme di tassazione rispetto a categorie omogenee di beni, servizi o risorse finanziarie. Quest’interpretazione di neutralità fiscale coincide spesso con la nozione di efficienza economica dei sistemi di tassazione.

Riguardo a tale orientamento, l’introduzione di tributi ambientali come tributi di scopo lederebbe la tendenza dei sistemi fiscali verso una generalizzata neutralità e semplificazione, in quanto i tributi ambientali verrebbero utilizzati con lo scopo precipuo di alterare i modelli di comportamento dei consumatori e delle imprese in modo tale da poter ridurre il danno ambientale e indirizzarne le scelte verso modelli di comportamento favorevoli alla tutela dell’ambiente.

Tuttavia questo conflitto, apparentemente insanabile, trova una possibilità di riconciliazione sul piano economico. Infatti richiamando le nozioni descritte in precedenza, si può rilevare che la difformità di trattamento fiscale di categorie di beni o attività economiche apparentemente omogenee trova giustificazione nel fatto di contribuire a realizzare l’efficienza economica. Questo accade nel momento in cui in tali attività non siano ricomprese esternalità ambientali.

Dunque l’uniformità di trattamento fiscale non realizza l’efficienza economica nell’ipotesi in cui la produzione e il consumo dei beni si realizzino in presenza di esternalità ambientali: vale a dire costi imposti all’esterno - ambiente - in conseguenza dell’attività economica di un soggetto o di un’impresa.

Pertanto in un sistema fiscale che non alteri le forme di esternalità ambientale, l’apparente aspetto di neutralità si traduce in sostanziale distorsione dell’efficienza economica contravvenendo ai principi postulati in precedenza.

Con riferimento a questi aspetti l’introduzione di tributi ambientali contribuisce a realizzare l’efficienza economica del sistema fiscale, rimuovendo le esternalità connesse con le forme di attività che danneggiano l’ambiente<sup>14</sup>. Quindi due tendenze apparentemente contrastanti a ben vedere hanno un comune denominatore nel conseguimento di una migliore efficienza.

In questo senso la chiave di lettura dei benefici economici e sociali derivanti dall’introduzione di efficienti forme di tassazione ambientale si realizza mediante l’equilibrato conseguimento di due fondamentali obiettivi: la tutela dell’ambiente intesa come salvaguardia di un bene collettivo deperibile e i costi amministrativi inevitabilmente connessi con l’introduzione di qualunque nuova forma di tassazione, rilevabili anche in termini di aumento della pressione fiscale complessiva. Come facilmente intuibile, nell’introduzione di forme di tassazione ambientale la prevalenza di uno di questi elementi, rispetto all’altro, potrebbe realizzare o forme di estrema tutela del-

<sup>13</sup> Sull’argomento si richiamano le approfondite riflessioni esposte da F. GALLO - MARCHETTI *cit. supra*.

<sup>14</sup> In questo senso SMITH “*Environmental tax design*” in *Ecotaxation*, London *cit.*.



l'ambiente a cui però corrisponde un aumento della pressione fiscale e dei relativi costi amministrativi, oppure forme di tributi ambientali che non riescono a realizzare in pieno la tutela dell'ambiente e che pertanto risulterebbero sterili.

L'individuazione dei criteri di efficienza descritti in precedenza e il loro equilibrato utilizzo contribuisce a conseguire gli specifici obiettivi di un sistema di tassazione ambientale che risulti validamente conforme con le finalità di tutela ambientale e il livello di costi amministrativi sostenibili. In conseguenza di ciò vengono individuati tre fondamentali tipologie di tributi ambientali che sono:

- i. *tasse sulle emissioni inquinanti*. Questa categoria si ricollega al pagamento di imposte che risultino rapportate all'emissione di agenti inquinanti;
- ii. *uso di altre tasse che siano analoghe alla tassa sulle emissioni inquinanti*. Con cui si ipotizza di utilizzare forme di tassazione presenti nell'ordinamento quali le accise o l'Iva alterandone l'aliquota al fine di conseguire effetti analoghi alle tasse sulle emissioni nocive.
- iii. *Tasse disincentivanti*. Si tratta di specifiche forme di tassazione introdotte con la finalità di creare apposite entrate fiscali con lo scopo di poter disporre di specifiche risorse al fine di finanziare gli specifici interventi a tutela dell'ambiente. Questo è il caso in cui le nuove forme di imposizione vadano a finanziare specifiche agenzie o dipartimenti amministrativi con un'attività strettamente correlata con l'ambiente. Il limite di queste forme di tassazione è correlato al fatto che dove le entrate fiscali finanzino esclusivamente o prevalentemente apparati burocratici, si rivelano inefficaci verso la diminuzione delle forme di inquinamento.

Le prime due categorie definiscono un'ipotesi di tassazione ambientale volta a colpire le emissioni inquinanti e in alcuni casi possono assumere il ruolo di strumento politico sopperendo alla mancanza di regolamentazione in materia di ambiente. Entrambe, nella loro struttura, rapportano il livello di tassazione alle emissioni inquinanti anche se poi si differenziano per il vincolo, più diretto nella prima ipotesi, con le emissioni nocive. La terza ipotesi configura un tributo disincentivante che tende a creare entrate erariali piuttosto che a colpire direttamente l'emissione di sostanze inquinanti. Quando si ricorre a interventi di questo tipo si realizza fondamentalmente il reperimento di risorse economiche per finanziarie la spesa pubblica destinati a interventi di protezione ambientale<sup>15</sup>.

La scelta tra l'introduzione di una tassa sulle emissioni inquinanti e l'utilizzo di tasse presenti nell'ordinamento.

La scelta di un'imposta direttamente legata alle emissioni inquinanti rispetto a un'altra di carattere generale ma comunque riconducibile a fenomeni inquinanti, deve tenere conto di due elementi fondamentali quali:

- i costi amministrativi legati all'introduzione di uno specifico tributo;
- il legame, inteso in termini di collegamento, tra la base imponibile e le emissioni inquinanti.

Un equilibrato rapporto tra questi due aspetti permette di conseguire un efficiente livello di tassazione.

<sup>15</sup> In questo senso OPSCHOOR -VOS "Economic Instruments for environmental protection" OECD, Paris 1989.



Per quanto riguarda il primo aspetto, i costi amministrativi, bisogna ribadire che l'introduzione di nuove forme di tassazione comporta sempre l'ingresso di nuove procedure di accertamento e di riscossione con conseguente aggravio dell'apparato burocratico valutabile in termini di amministrazione e controllo del nuovo sistema di tassazione introdotto.

In aggiunta a questo aspetto, di portata generale, bisogna considerare il fatto che l'introduzione di specifiche forme di tassazione che risultino strettamente correlate con le fonti di inquinamento implica l'introduzione di un sistema di specifiche rilevazioni su cui viene rapportata la determinazione del livello di tassazione e sulla base del quale si struttura la stessa imposta. Si tratta di:

- a) *costi per rilevare gli agenti inquinanti*, risultano strettamente connessi con le caratteristiche tecniche della fonte inquinante, come ad esempio gas, liquidi ecc.;
- b) *numero delle fonti di emissione*, a cui può essere rapportata anche la forma di tassazione nel senso che oltre all'emissione inquinante in sè, può risultare rilevante il numero di fonti inquinanti utilizzate dal soggetto passivo;
- c) *costi di integrazione con le normali attività commerciali*, i costi di rilevazione delle emissioni inquinanti si riducono nel momento in cui vengono integrati con le attività commerciali connesse. In questo senso il progresso tecnologico conseguito negli strumenti di rilevamento delle emissioni permetterebbe di comprimerne i costi mediante l'integrazione nei normali processi economici.

Mentre di non secondaria importanza - per conseguire l'effetto di modificare i modelli di comportamento - è il collegamento tra la base imponibile e il livello di tassazione applicato.

In linea di principio un'imposta rapportata al livello delle emissioni inquinanti aumenta il gettito con l'aumentare delle emissioni medesime. In queste circostanze il normale comportamento dei soggetti che inquinano è quello di ridurre le emissioni inquinanti per conseguire un razionale risparmio di imposta. Tuttavia quando si è in presenza di emissioni inquinanti che provengono da attività non economiche poste in essere da individui privati che si rivelino di basso valore, ma con uso ricorrente, l'applicazione di una specifica tassa sulle emissioni può diventare, intuibilmente, problematica<sup>16</sup>.

La sostenibilità dei costi amministrativi legati all'introduzione di nuove forme di tassazione trova giustificazione nei benefici connessi con l'introduzione delle forme di tassazione ambientale. Qualora l'introduzione di imposte legate nella determinazione dell'imponibile con la rilevazione delle emissioni inquinanti comporti costi amministrativi elevati, si profilerebbe l'utilizzo di imposte già esistenti nell'ordinamento a cui non corrisponderebbe un aggravio di costi amministrativi, intesi in termini di amministrazione e controllo, per conseguire analoghi benefici di tutela ambientale.

Quest'ipotesi muove dalla considerazione che le principali imposte indirette sono rapportate alle transazioni economiche; in questo senso un aggravio delle aliquote con riferimento al consumo dei beni o dei servizi che producano emissioni inquinanti permetterebbe di modificare alcune delle imposte esistenti in chiave ambientale.

<sup>16</sup> Un esempio tipico è costituito dall'introduzione di una particolare forma di tassazione sui rifiuti solidi urbani in Norvegia attuato mediante l'uso di sacchetti per la raccolta dei rifiuti prepagati. Sfortunatamente piuttosto che conseguire una riduzione dei rifiuti, questo meccanismo causò la riduzione dei sacchetti o un utilizzo distorto dei medesimi con la creazione di ulteriori problemi per lo smaltimento dei rifiuti urbani.



Anche in questa circostanza il collegamento con le sostanze che generano inquinamento appare essenziale in quanto se il legame tra l'inquinamento e la tassazione risulta debole lo strumento fiscale non solo fallirebbe il proprio obiettivo, ma genererebbe solo dei fenomeni distortivi nella formazione dei prezzi con conseguenze ben più gravi in termini economici.

Inoltre, mentre a livello comunitario si è discusso sugli elementi a cui rapportarsi nell'introduzione di una tassa analoga a quella sulle emissioni nocive, la discussione su come intervenire nell'attuale sistema fiscale in senso ambientale, al di là di un'imposta sui consumi, è ancora del tutto teorica. Resta fermo il fatto che uno snodo fondamentale rimane il rapporto di collegamento tra l'adattamento dell'imposta esistente con le emissioni inquinanti. Infine l'utilizzo, diversificato in chiave ambientale, di imposte indirette già presenti negli ordinamenti interni potrebbe ledere il principio di neutralità fiscale di cui si è parlato in precedenza.

Dunque se la politica fiscale consegue con efficienza entrate erariali e minimizza ragionevolmente i costi amministrativi, si ha la possibilità di inserire con successo un sistema di tassazione ambientale che non alteri l'equilibrio del sistema fiscale in generale.

Il punto di partenza per la scelta tra le possibili ipotesi di tassazione ambientale resta il rapporto tra una tassazione diretta delle fonti di inquinamento con i relativi costi amministrativi, rispetto una tassazione indiretta utilizzata per ridurre l'inquinamento partendo dalla base imponibile dei beni il cui utilizzo genera contaminazioni.

Sulla base dell'esperienza delle riforme introdotte in alcuni Paesi europei<sup>17</sup>, si è potuto rilevare un utilizzo delle tasse esistenti per introdurre un sistema di riduzione dell'inquinamento con il risultato che il rapporto tra gli imponibili e le emissioni inquinanti si è rivelato piuttosto impreciso: questo perché la base imponibile delle principali imposte indirette non sempre coincide con una tassazione delle fonti inquinanti.

In definitiva si riafferma il rapporto tra la base imponibile e le emissioni come elemento determinante per poter conseguire effetti apprezzabili in linea con i principi ispiratori del tributo ambientale. Da questa prospettiva l'elemento più interessante da valutare - e approfondire - sembrerebbe la causa che genera le esternalità ambientali e in che modo questa si rapporta con la potenziale base imponibile.

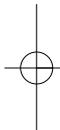
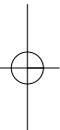
<sup>17</sup> *Environmentally related taxes in OCDE Countries, Issues and strategies, Paris 2001.*



## Bibliografia

- ALFIERI *Indicazione sugli effetti dell'introduzione di tasse ambientali per nuove opportunità di lavoro*, in *Il Diritto dell'economia*, 1994,pg.33;
- BASENGHI, *Ambiente e occupazione: spunti critici per una ricerca possibile*, in *Il Diritto dell'economia*, 1994, pg 339;
- CARRARO - GALEOTTI - M. GALLO *Environmental taxation and unemployment: some evidence on the "double dividend hypothesis"* in Europe, in *Journal of Public Economics*, 1996, pg.141;
- Commissione europea, *Libro Bianco, Crescita, competitività e occupazione*, 1993
- FANTOZZI "Diritto Tributario" UTET
- GALLO F. - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, pg.115,
- MAJOCCHI - MISSAGLI, *Environmental taxes and border tax adjustments: an economic assessment*, *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.*, 2002, pg.584.
- MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.* 1999, pg. 14;
- O' RIORDAN, *Ecotaxation*, London, 1997,
- OECD:**
- *Implementation strategies for economic co-operation and development*, Paris, 1996;
  - *Environmental taxes and green tax reform*, Paris, 1997;
  - *Environmentally related taxes in OCDE Countries, Issues and strategies*, Paris 2001;
  - *Environmental taxes ad competitiveness: an overview of issues, policy, option, and research needs*. Paris 2003.
- OPSCHOOR - VOS "Economic Instruments for environmental protection" OECD, Paris 1989.
- PARADISO *Decidere per l'ambiente il caso della valutazione contingente*, in *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.* 2000, pg. 53;
- PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, 1994;
- PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente (profili ricostruttivi)*, Milano, 1996;
- SMITH "Environmental tax design" in *Ecotaxation*, London, 1997
- STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. trib. inf.*, 1999, pg.149;





## *I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il C.D. doppio dividendo)*

Serenella Crisafulli

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Le teorie del doppio dividendo - 3. Condizioni per la realizzazione del doppio dividendo - 4. Riforme fiscali ecologiche in alcuni Paesi OCSE; 4.a) Germania; 4.b) Regno Unito; 4.c) Danimarca; 4.d) Altri Paesi - 5. Conclusioni

### *1. Introduzione*

Negli ultimi anni, in particolare dalla metà degli anni '80, le relazioni tra tassazione ambientale e occupazione hanno formato oggetto di numerosi studi ed approfondimenti da parte della dottrina.

È noto, infatti, che l'aspetto che fortemente caratterizza l'attuale situazione economica nei paesi industrializzati è l'elevato grado della disoccupazione<sup>1</sup>, al quale si accompagna il degrado ambientale.

Tra gli strumenti di politica economica che vengono proposti, per attenuare gli effetti dannosi sull'ambiente dell'inquinamento e allo stesso tempo ridurre il tasso di disoccupazione, una misura specifica riguarda l'istituzione di tasse ambientali, nella forma di tasse sull'inquinamento o sull'impiego di energia non rinnovabile, affiancate dalla riduzione di oneri sociali e fiscali per diminuire il costo del lavoro e favorire una ripresa occupazionale<sup>2</sup>.

In particolare, un'idea largamente dibattuta in diversi Paesi OCSE suggerisce la possibilità di finanziare una riduzione dei contributi sociali con il gettito fornito da nuove tasse ambientali. Una manovra fiscale di questo tipo potrebbe procurare un doppio dividendo promuovendo un miglioramento ambientale e creando al contempo nuovi posti di lavoro, riducendo così la disoccupazione.

Una argomentazione spesso avanzata a favore dell'uso delle tasse ambientali è, infatti, legata alla possibilità di considerarle in collegamento con le altre forme di tassazione esistenti nell'economia. L'idea è che l'introduzione della tassazione ambientale potrebbe ridurre il grado di distorsione delle altre imposte. Le imposte, infatti, sono necessarie per produrre gettito e finanziare le spese pubbliche, ma molte di esse generano anche distorsione nell'allocazione delle risorse. Ad esempio le tasse sul lavoro scoraggiano l'occupazione; le tasse sul capitale scoraggiano il risparmio e l'investimento. Queste distorsioni nell'allocazione delle risorse potrebbero essere ridotte se le tasse sull'in-

<sup>1</sup> Cfr. CARLO DELL'ARINGA, *La disoccupazione nelle società avanzate*, Rivista "Il Mulino", n° 1, 1994.

<sup>2</sup> Per un'analisi delle politiche ambientali connesse all'utilizzo delle tasse ambientali, cfr. EMILIO GERELLI, *Ascesa e declino del business ambientale*, Il Mulino, Bologna, 1993.

quinamento, sostituissero tasse distorsive come quelle sul reddito.

L'introduzione di un'imposta ambientale non dovrebbe quindi determinare effetti distorsivi ma piuttosto correggere quelli già esistenti. Riforme fiscali ecologiche di solito vengono introdotte in un contesto di neutralità fiscale: ossia riducendo altre tasse che provocano un notevole eccesso di pressione.

Sul piano politico, l'efficacia dell'ipotesi del doppio dividendo è legata alla circostanza che l'introduzione di una nuova tassa ambientale possa far aumentare da un lato il benessere sociale e, al contempo sia in grado di favorire l'occupazione attraverso l'utilizzo del gettito derivante dall'imposizione ambientale per diminuire il costo del lavoro.

L'opportunità di utilizzare l'ipotesi del doppio dividendo è infatti emersa in dottrina inizialmente come una risposta politica al duplice problema con il quale molti Paesi industrializzati dovevano confrontarsi, cioè un aumentato livello di inquinamento e un decrescente livello occupazionale.

In tale contesto sono sorti alcuni studi integrati di politica fiscale e ambientale tendenti a dimostrare che il gettito derivante dall'imposizione ambientale può essere utilizzato per ridurre l'imposizione sul lavoro in modo fiscalmente neutro. Tale spostamento del carico fiscale dal lavoro all'ambiente sarebbe in grado di realizzare un doppio dividendo: ridurre l'inquinamento e incrementare l'occupazione<sup>3</sup>.

A tali posizioni si contrappongono altri autori che mostrano una crescente preoccupazione circa l'impatto delle politiche ambientali sulla prospettiva di raggiungere altri obiettivi politici come la piena occupazione e sul livello di crescita economica sostenibile. In particolare, l'impatto negativo sulla competitività internazionale delle imprese che potrebbe essere colpita da severe costrizioni ambientali è stato più volte sottolineato<sup>4</sup>.

## 2. Le Teorie sul doppio dividendo

Mentre la possibilità di ottenere un dividendo ambientale attraverso l'istituzione di tasse ecologiche, è stata ampiamente dimostrata, in dottrina è stata invece contestata l'esistenza del secondo dividendo, inteso come effetto di incremento occupazionale.

Secondo il modello di simulazione elaborato da Bovemberg e de Mooij<sup>5</sup>, una riforma fiscale ecologica, nella quale il gettito derivante dalle relative imposte venga usato per ridurre le imposte sul lavoro, non può produrre un doppio dividendo, inteso come aumento dell'occupazione<sup>6</sup>.

Poiché la maggiore imposizione ambientale può determinare un incremento nell'indice dei prezzi al consumo, il governo non è in grado di ridurre l'imposizione sul lavoro in modo sufficiente da compensare gli effetti negativi che la tassa ambientale ha sortito sui salari reali (attraverso l'aumento dei prezzi). Come risultato, a meno che la curva dell'offerta

<sup>3</sup> Per un'analisi completa della dottrina sul doppio dividendo cfr. MAIOCCHI, "Greening tax mixes in OECD countries: a preliminary assessment" (COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA(99)112/FINAL).

<sup>4</sup> Per una dimostrazione in tal senso cfr. JAFFE, A.B., S.R. PETERSON, P.R. PORTNEY e STAVINS, R.N. 1995, *Environmental Regulation and the Competitiveness of U.S. Manufacturing: What Does The Evidence Tell Us?* Journal of economic literature. A conclusioni opposte sono invece giunti altri autori che hanno evidenziato una relazione positiva fra stretti vincoli ambientali e competitività, cfr. sul punto PORTER, M.E. and VAN DER LINDE, C. (1995), "Toward a New Concept of the Environment Competitiveness Relationship", Journal of Economic perspectives, pp. 215-230.

<sup>5</sup> BOVEMBERG, A.L. and DE MOOIJ, R.A., 1995, *Environmental Policy, Public Finance and the Labor Market in a Second-best World*, International Tax and Public Finance, pp. 7-39.

<sup>6</sup> Nel loro modello questi autori presumono una produzione tecnologica con un solo fattore di produzione, il lavoro.



di lavoro non abbia un andamento negativo, si avrà una riduzione dell'offerta di lavoro.

Le conclusioni di questo modello sono piuttosto semplici: non c'è presunzione dell'esistenza di un doppio dividendo. Come è stato ulteriormente chiarito da altri autori<sup>7</sup>, le tasse ambientali non sostituiscono efficientemente le imposte sul lavoro dato che esse riducono il potere d'acquisto dei salari e distorcono la composizione del basket dei beni di consumo e il processo produttivo. La tassa ecologica riduce l'inquinamento ma porta i contribuenti ad evitare l'imposta, così inducendo il governo a imporre tasse più alte per finanziare la spesa pubblica. In tale situazione, c'è un'incompatibilità tra ambiente e secondo dividendo.

Altra parte della dottrina<sup>8</sup>, dall'esame di alcuni modelli, conclude che il secondo dividendo è improbabile che si realizzi, eccetto che in condizioni molto particolari.

In conclusione, per questa letteratura non sembra facile trovare una reale giustificazione all'impiego di tasse ambientali finalizzate a ridurre altre imposte distorsive.

Tuttavia, questi risultati teorici, largamente scettici circa la possibilità di realizzare un doppio dividendo, sono in sostanza contraddetti da una serie di studi empirici tesi a valutare l'impatto sull'occupazione di una riforma fiscale ecologica volta a sostituire parte del carico fiscale sul lavoro con imposte collegate all'ambiente<sup>9</sup>.

Una rassegna di tali risultati (simulazioni *ex ante*) è contenuta in uno studio pubblicato dall'OCSE<sup>10</sup>. La conclusione che emerge da questa rassegna è che l'utilizzo del gettito derivante dalle imposte ambientali per ridurre i contributi previdenziali sul lavoro è in grado di produrre effetti positivi sull'occupazione. Successivamente questo studio è stato aggiornato dallo stesso autore<sup>11</sup> con i risultati di altre simulazioni effettuate in diversi Paesi europei. Da questi studi emergono le seguenti conclusioni:

- in generale una traslazione dell'imposta dal relativamente abbondante fattore lavoro allo scarso fattore ambiente conduce a risultati positivi sull'occupazione;
- maggiori effetti positivi conseguono se il gettito derivante dall'imposizione ambientale viene utilizzato per ridurre, in particolare, i contributi previdenziali;
- la riduzione dei contributi previdenziali è particolarmente efficace nel promuovere nuove opportunità di occupazione se essa è indirizzata verso lavoratori non specializzati;
- i risultati delle simulazioni mostrano che gli effetti positivi sull'occupazione dipendono dalla gradualità di introduzione della riforma fiscale, inoltre l'aumento di prezzo dovuto alla nuova imposta non deve eccedere un certo limite;
- l'impatto negativo sulla competitività a livello internazionale delle aziende a elevato consumo energetico può essere efficacemente controllata attraverso l'intro-

<sup>7</sup> CHIROLEU-ASSOLINE, M., 1999, *Le double dividend. Modèles théoriques*, Paris, Université de Paris I, mimeo.

<sup>8</sup> GOULDER, L.H. 1995, *Environmental Taxation and the « Double Dividend »: A Reader's Guide*, "International Tax and Public Finance", pp. 157-183.

<sup>9</sup> cfr. fra gli altri C. CARRARO, M. GALEOTTI, M. GALLO, *Environmental taxation and unemployment: some evidence on the "double dividend hypothesis"*, in *Journal of Public Economics* 62, 1996, 141-181. Secondo questi autori un doppio dividendo è raggiungibile solo nel breve periodo. Infatti, nel lungo periodo a causa della scarsa competitività del mercato del lavoro, dovuta al ruolo giocato dai sindacati, i salari tendono ad aumentare assorbendo la riduzione fiscale, così riportando l'occupazione ai valori di partenza. Corollario di tale teoria è che gli effetti del doppio dividendo nel breve periodo sono tanto maggiori quanto minore è il potere dei sindacati.

<sup>10</sup> MAIOCCHI, A., 1996, *Green Fiscal Reform and Employment: A Survey*, "Environmental and Resource Economics", December, pp. 375-397.

<sup>11</sup> Cfr. MAIOCCHI, "Greening tax mixes in OECD countries: a preliminary assessment" (COM/ENV/EPOC/DAF-FE/CFA(99)112/FINAL)



duzione di sistemi di compensazione fiscale.

### 3. Condizioni per la realizzazione del doppio dividendo

La dottrina<sup>12</sup> ha messo in evidenza come la realizzazione di un doppio dividendo ambiente occupazione sia conseguente alla realizzazione di alcune condizioni.

- *Il grado di sostituibilità tra i fattori produttivi*, così se le imprese sono facilmente in grado di incrementare l'uso del fattore produttivo lavoro in relazione all'abbassarsi del costo dello stesso, tale circostanza potrebbe stimolare l'occupazione;
- *Il grado di competitività nel mercato dei beni e fattori della produzione*, per. es. se il mercato del lavoro è competitivo, imposte sul lavoro più basse si tradurranno in costi del lavoro più bassi e quindi in un aumento dell'occupazione;
- *La gradualità dell'introduzione della riforma fiscale ambientale*, per cui un'approvazione per gradi darà modo alle imprese e ai consumatori di rispondere adeguatamente al cambiamento;
- *L'esistenza di un consenso sociale* in relazione alla maggiore imposizione legata all'ambiente faciliterebbe il riciclaggio del gettito.
- *Il coordinamento a livello internazionale* delle riforme fiscali indebolirebbe gli argomenti basati sulle preoccupazioni per la perdita di competitività delle aziende di settore.

Altre condizioni che la dottrina<sup>13</sup> ritiene necessarie perché si abbia un doppio dividendo sono rappresentate da un lato, dalla struttura della tassa ambientale, nel senso che questa dovrebbe essere programmata in modo tale da gravare non esclusivamente sul lavoro ma anche su altri fattori produttivi, dall'altro, dal fatto che le imprese siano in grado di trasferire, almeno in parte, il peso delle imposte ambientali sul prezzo dei prodotti.

### 4. Riforme fiscali ecologiche in alcuni Paesi OCSE

In questo paragrafo verranno esaminate le esperienze di alcuni Paesi OCSE in cui sono state attuate delle riforme ecologiche fiscalmente neutre, finalizzando il gettito dell'imposizione ambientale alla riduzione del carico fiscale sul lavoro.

Dette riforme si sono sviluppate parallelamente al dibattito tenutosi nelle competenti sedi internazionali. Così in sede OCSE, per esempio, è stato affrontato il problema dei limiti entro cui devono rientrare gli strumenti offerti dalla politica fiscale per non incidere negativamente sulla competitività fra imprese operanti nei singoli Paesi. Come si visto, infatti, uno dei principali ostacoli all'attuazione delle imposte ambientali è il timore di una riduzione della competitività internazionale delle imprese, in particolare nel settore dell'energia.

Allo scopo di prevenire la perdita di competitività delle imprese i Paesi che hanno introdotto nei loro ordinamenti imposte ambientali, si sono preoccupati di inserire anche misure correttive.

#### 4.a) Germania

La Germania, seguendo l'esempio di altri Paesi europei, ha iniziato ad introdurre imposte ecologiche nel 1999 e, con successivi interventi legislativi sviluppatasi nel ri-

<sup>12</sup> Cfr. MAIOCCHI, op. ult. cit., pp. 17-18.

<sup>13</sup> MAIOCCHI *Green Taxes and Employment: a Survey*, in Quaderni del Dipartimento di economia pubblica e territoriale Università di Pavia, n. 1/1996.



spetto delle raccomandazioni della Commissione europea e dell'OCSE, ha gradualmente realizzato una completa riforma fiscale ecologica nell'ottica del raggiungimento di due obiettivi fondamentali: proteggere l'ambiente, promovendo l'uso di energia rinnovabile; incoraggiare l'occupazione attraverso la riduzione dell'imposizione sul lavoro.

Con provvedimento normativo entrato in vigore il 1° aprile 1999 è stato approvato un primo pacchetto fiscale contenente norme dirette ad aumentare l'imposta sugli oli minerali e sull'elettricità allo scopo di scoraggiare i consumi di energia non rinnovabile. Il relativo gettito è stato utilizzato per ridurre i contributi pensionistici dello 0,8%, suddivisi in pari misura tra lavoratori e datori di lavoro, alleggerendo così il carico fiscale sul lavoro.

Con successivo provvedimento normativo adottato l'11 novembre 1999, sono stati previsti ulteriori graduali aumenti nella tassazione degli oli minerali e sull'elettricità da realizzarsi in 4 fasi tra il 2000 il 2003. In corrispondenza, le aliquote sui contributi pensionistici sono state modificate raggiungendo nel 2003 una riduzione complessiva di un punto percentuale.

Parallelamente, il Governo tedesco ha adottato disposizioni speciali allo scopo di prevenire distorsioni nella competitività e consolidare gli effetti della riforma.

Una aliquota ridotta del 20% è stata introdotta nel settore manifatturiero, forestale e agricolo, a condizione che la base imponibile superasse un certo limite annuale e per fonte energetica. Il settore manifatturiero, inoltre, ha potuto beneficiare del seguente meccanismo di compensazione. Qualora il carico fiscale derivante dall'aumento dell'aliquota di tassazione fosse di una volta e mezzo superiore a quella derivante dallo sgravio di imposta della riduzione dei contributi pensionistici, le società venivano rimborsate dell'intero ammontare della differenza.

Per promuovere effetti positivi sull'ambiente, l'aliquota fiscale delle ferrovie pubbliche è stata ridotta del 50% a partire dal 2000. Inoltre, il sistema del trasporto pubblico locale sconta solo la metà dell'aumento nell'aliquota dell'imposta sugli oli minerali. La tassazione sul gas naturale e LP usato per il trasporto è stata notevolmente ridotta rispetto all'imposizione sul carburante benzina e diesel.

Con provvedimento normativo entrato in vigore il 1° gennaio 2003, sono state introdotte le seguenti ulteriori disposizioni.

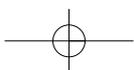
Con riguardo alla tassazione degli oli minerali e dell'elettricità, oltre a un generale inasprimento della tassazione sugli oli minerali e i gas naturali usati per il riscaldamento, l'aliquota ridotta per il settore manifatturiero, forestale e agricolo è stata portata dal 20% al 60% dell'aliquota normale;

Il meccanismo di compensazione fiscale a favore delle imprese ad alto consumo energetico è stato modificato, nel senso che il rimborso di cui beneficiano ricorrendo certe condizioni, è ora ridotto al 95% della differenza tra l'aumento della tassazione sui prodotti energetici e l'ammontare della riduzione dei contributi pensionistici.

Dal 1° gennaio 2004 sono entrate in vigore ulteriori norme intese a irrigidire le misure precedentemente assunte e a ridurre le esenzioni accordate ad alcuni settori.

L'imposta sugli oli minerali usati come carburanti è stata aumentata del 12%, mentre il prezzo del gas naturale usato come carburante rimane più basso in confronto a quello del carburante convenzionale.

Tra il 2003 e il 2004, sono state approvate disposizioni speciali intese a mitigare gli effetti della riforma fiscale ambientale sull'economia.



Allo scopo di prevenire la perdita di competitività delle imprese interessate, a partire dal 2003, il settore manifatturiero, forestale e agricolo può beneficiare di una aliquota ridotta del 60%, qualora la base imponibile superi un certo ammontare; le imprese ad alto consumo energetico possono, inoltre, ottenere il rimborso del 95% dell'imposta pagata ricorrendo le condizioni sopra esposte.

Ulteriori agevolazioni sono state previste a favore del settore dei pubblici trasporti come ferrovia e filobus, soggetti a un'aliquota sull'elettricità di solo il 57% dell'aliquota normale.

Aliquote ridotte si applicano sui carburanti contenenti un basso livello di zolfo o con zolfo assente.

La riforma ecologica ha inoltre promosso l'uso di veicoli che utilizzino gas naturali o gas LP. L'elettricità generata da fonti rinnovabili di energia come vento, acqua, e sole, infine, è esente da imposizione.

La maggior parte del gettito derivante dalla riforma fiscale ecologica (circa il 90%) ammontante a circa 18,6 milioni di euro, è stato usato per la graduale riduzione dei contributi pensionistici gravanti su lavoratori e datori di lavoro, che sono passati dal 20,3% nel 1998 al 19,5% nel 2003<sup>14</sup>.

Nell'ottica del legislatore, il gettito ottenuto dalla riforma dovrebbe inoltre contribuire alla salvaguardia del sistema pensionistico, assicurando che i contributi dovuti non superino un certo limite.

#### 4.b) Regno Unito

Nel luglio 1997, il governo del Regno Unito, con uno "Statement of Intent" sull'imposizione ambientale si è impegnato a esaminare gli effetti della eventuale introduzione di forme di tassazione ambientale, tenendo conto dell'impatto distributivo e della competitività internazionale. In tale ottica, sono state prese anche in considerazione misure compensative come la riduzione dei contributi pensionistici nazionali.

Una valutazione dei potenziali effetti di ciascuna imposta è stata presentata nella Relazione illustrativa del bilancio annuale.

A seguito di tali studi, nel marzo 1999 il governo ha annunciato l'introduzione, con effetto dall'aprile 2001, di un'imposta sull'energia per scopi industriali (Climate Change Levy), avente lo scopo di ridurre sensibilmente le emissioni di anidride carbonica entro il 2010; da questa imposta è esente l'energia generata da fonti rinnovabili. Con il gettito di tale tassazione è stata finanziata la riduzione dello 0,3% dei contributi pensionistici a carico dei datori di lavoro. Il governo ha inoltre stanziato 50 milioni l'anno di sterline per incrementare lo sviluppo di energia rinnovabile e per finanziare l'uso di specifiche tecnologie finalizzate al risparmio energetico. Consistenti sconti fiscali vengono inoltre offerti ai settori ad alto consumo energetico che aderiscano ai target stabiliti dal governo.

Un'altra imposta ecologica, la c.d. *Landfill tax*, è stata introdotta nel 1996 con la finalità di stimolare le autorità municipali a fare un uso migliore dei rifiuti prodotti nel-

<sup>14</sup> Parte del gettito è stato inoltre usato per promuovere energia rinnovabile. Così, per es. sono state stanziate delle somme per rinnovare i sistemi di riscaldamento nei condomini, in modo da convertirli in impianti che utilizzino energia non inquinante. Altri stanziamenti sono stati fatti per riconvertire gli impianti di produzione.



le aree di loro competenza, incluso il metterli a disposizione per la produzione di energia. Con il ricavato di tale nuova imposta sono stati ridotti i contributi di sicurezza sociale dello 0,2 punto percentuale.

Sono state, inoltre, create due Agenzie di supporto per sostenere le imprese che si dedicano alle energie rinnovabili nel Regno Unito: la Renewables UK, che aiuta l'industria britannica a ricavare i massimi benefici dal mercato delle fonti energetiche rinnovabili, mercato in rapida espansione in tutto il mondo e la Renewables Advisory Board che ha il compito di promuovere la collaborazione tra governo e industria con obiettivi a breve e a lungo termine.

#### 4.c) *Danimarca*

Nel 1995 il parlamento danese ha adottato un pacchetto di provvedimenti fiscali riguardanti i prodotti energetici. Dette misure erano essenzialmente finalizzati alla realizzazione di tre obiettivi: l'aumento dell'imposizione sull'emissioni di CO<sub>2</sub>, la tassazione delle fonti di energia utilizzate nel commercio e nell'industria e, infine, l'introduzione di una nuova tassa sulle emissioni di SO<sub>2</sub>. La riforma includeva, inoltre, delle disposizioni volte a mitigare gli effetti indesiderati della riforma sul piano della competitività delle imprese. Furono, infatti, contestualmente adottate delle misure in base alle quali le imprese ad alto consumo energetico, previa la stipula di accordi con il governo aventi ad oggetto la riduzione delle emissioni di CO<sub>2</sub>, potevano ottenere un rimborso fiscale.

Gli effetti della nuova legislazione sono stati valutati qualche anno dopo da un gruppo di lavoro guidato dal ministro danese delle finanze, il quale ha previsto che tale pacchetto contribuirà nel 2005 a ridurre le emissioni di CO<sub>2</sub> di circa il 4%, con ciò coprendo una parte significativa dello sforzo richiesto per raggiungere gli impegni presi dal Governo. Il gettito conseguente all'introduzione delle nuove misure fiscali è stato utilizzato, oltre che per dare sussidi e per incoraggiare i risparmi energetici, altresì per ridurre i contributi sul lavoro.

#### 4.d) *Altri Paesi*

Anche in altri Paesi sono state prese iniziative volte all'introduzione di tasse ecologiche. In Svezia, sin dal 1993 sono state istituite eco-tasse, al fine di ridurre le emissioni di CO<sub>2</sub>. In Belgio, con il gettito derivante dall'imposizione di una tassa sull'energia, è stata finanziata la riduzione dei contributi dovuti dai datori di lavoro. Anche in Finlandia è stata recentemente presentata una proposta di riforma fiscale in base alla quale nuove imposte ambientali dovrebbero contribuire a ridurre la pressione fiscale sul lavoro.

Nuove misure di tassazione delle emissioni di anidride carbonica furono introdotte anche in Italia dall'art. 8 della legge 23/12/1998, n. 448. La norma istituiva la c.d. "carbon tax" consistente, in estrema sintesi, in un meccanismo di tassazione commisurato al livello di emissioni nocive, e in particolare, di anidride carbonica generate dall'utilizzo di ciascun prodotto energetico.

La nuova imposta verde si basava su due componenti principali.

- Una rimodulazione delle accise sugli oli minerali, secondo il loro contenuto di carbone e il loro uso, cosicché il loro potenziale effetto sul cambiamento climatico veniva preso in considerazione, per essere realizzato con una graduale transizione dal 1999 al 2005;
- L'introduzione di una tassa sul carbone usato negli impianti di combustione.



Il nuovo sistema di tassazione promuoveva una progressiva riduzione nell'emissione dei gas serra in linea con l'adempimento degli impegni di Kyoto, modificando in modo significativo i relativi prezzi al fine di incoraggiare la sostituzione di carburanti fossili con altri carburanti aventi un contenuto di carbone più basso.

Nelle intenzioni del legislatore il gettito derivante dalla nuova tassazione non avrebbe dovuto aumentare il carico fiscale complessivo poiché sarebbe stato compensato da una riduzione nei contributi obbligatori sul lavoro. L'esplicito scopo della riforma era quello di realizzare un doppio dividendo: promuovere una politica ambientale vincolata alla crescita dell'occupazione mediante un abbassamento della pressione fiscale sul costo del lavoro.

In base al disposto del citato articolo 8, una parte delle maggiori entrate derivanti dall'attuazione delle nuove misure di tassazione sulle emissioni di anidride carbonica doveva essere altresì utilizzato per il finanziamento di attività orientate alla riduzione delle emissioni inquinanti, all'efficienza energetica e allo sviluppo delle fonti rinnovabili.

La norma in questione non ha però ricevuto applicazione a causa del significativo aumento del prezzo del petrolio avvenuto nel 1999-2000. Il governo italiano ha infatti voluto evitare una situazione in cui l'aumento delle tasse esacerbasse i già alti prezzi mondiali del petrolio.

## 5. Conclusioni

È dunque possibile realizzare un doppio dividendo ambiente-occupazione usando il gettito derivante dall'imposizione ambientale per ridurre le imposte sul lavoro? Come si è visto questa opportunità è emersa innanzitutto in letteratura come una risposta politica alla doppia sfida di fronte alla quale molti Paesi industrializzati si sono trovati: dover ridurre l'inquinamento ambientale, da un lato, gli alti livelli di disoccupazione dall'altro.

Nonostante le incertezze che parte della dottrina ha prospettato in ordine alla possibile realizzazione di questi due obiettivi, un numero consistente di Paesi europei ha deciso di muoversi verso questa direzione.

Fra di essi l'esempio tedesco è forse il più rappresentativo; diversi istituti di ricerca economica hanno, infatti, confermato che la riforma fiscale verde realizzata in Germania, per la sua ampiezza e modalità di introduzione, oltre a influire notevolmente sul miglioramento dell'ambiente<sup>15</sup>, ha altresì determinato effetti ampiamente positivi sul mercato del lavoro, con la creazione di oltre 250.000 nuovi posti di lavoro. La riforma ha, inoltre, incoraggiato la conversione del lavoro illegale in lavoro regolare. Si stima, infatti, che nel 2003 la riduzione del lavoro illegale sia stata dell'1,6 per cento<sup>16</sup>.

Tenendo quindi conto, da un lato delle esperienze effettuate in molti Paesi OCSE, dall'altro degli studi contenenti simulazioni *ex ante* degli effetti economici di una eventuale riforma fiscale ecologica, sembra possibile raggiungere la conclusione che un doppio dividendo relativo all'occupazione, ricorrendo determinati presupposti, possa essere probabilmente raggiunto.

<sup>15</sup> In uno studio sull'impatto sociale della riforma ecologica, il *German Institute for Economic Research (DIW)*, insieme ad altre istituzioni, ha previsto una riduzione delle emissioni di CO<sub>2</sub> del 2-3 per cento entro il 2005 e del 3,84 per cento nel 2010. Tale riduzione delle emissioni di CO<sub>2</sub> è dovuta, da un lato, alla diminuzione del trasporto su strada negli ultimi anni, a tutto vantaggio del trasporto su rotaia e del trasporto pubblico in generale, dall'altro, al boom nell'utilizzo di energia rinnovabile. Per es. alla fine del 2002 sono state installati più di 4 milioni di apparecchi per utilizzare l'energia solare a scopo di riscaldamento.

<sup>16</sup> Secondo le ricerche dell'*Institute for Applied Economic Research (IAW)*, questo sarebbe la diretta conseguenza della riduzione dei contributi obbligatori.

## La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali

Lorenzo Ago

SOMMARIO: 1. La politica comunitaria in materia ambientale e fiscale e lo sviluppo dei tributi a carattere ambientale - 2. La competenza della Comunità europea in materia di tassazione ambientale; 2-a) La politica comunitaria nel settore della fiscalità ambientale nell'ottica del Trattato CE; 2 -b) Le motivazioni alla base della armonizzazione della tassazione ambientale - 3. Le competenze degli Stati in materia di tributi ambientali e i vincoli del Trattato CE; 3-a) Il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente; 3-b) Il divieto di discriminazione fiscale; 3-c) Gli aiuti di Stato; 3-d) Restrizioni quantitative e misure di effetto equivalente - 4. Conclusioni.

### 1. La politica comunitaria in materia ambientale e fiscale e lo sviluppo dei tributi a carattere ambientale

La tutela dell'ambiente è considerata una delle finalità fondamentali della Comunità europea. Infatti, l'art. 3 del Trattato istitutivo colloca la politica ambientale sul medesimo piano di altri primari obiettivi (quali le politiche della concorrenza, dei trasporti, dell'agricoltura, l'istituzione di un Mercato interno, ecc.). Non sempre è stato così, poiché, fino all'Atto Unico Europeo, la tutela dell'ambiente ha rappresentato un obiettivo strumentale e residuale<sup>1</sup>.

Il rango di finalità fondamentale del Trattato, assunto dalla protezione dell'ambiente, ha due distinte conseguenze: da un lato, stimola maggiormente una politica comunitaria ambientale<sup>2</sup>, dall'altro, come si mostrerà oltre, consente agli Stati, intenti a promuovere politiche ambientali, un alleggerimento da alcuni vincoli del diritto comunitario.

Storicamente, la politica ambientale della Comunità europea ha vissuto una lenta evoluzione che in parte è dipesa dallo sviluppo di una coscienza ecologica nella società civile e negli ambienti politici, in parte, dalle vicissitudini del processo di integrazione europea. Tuttavia, già negli anni settanta, la Comunità sentì il bisogno di coordinare e favorire delle iniziative in questo campo<sup>3</sup>. La strada intrapresa dall'Europa è stata, ed è a tutt'oggi, quella di definire a livello comunitario dei programmi quadro pluriennali

<sup>1</sup> In merito alla politica ambientale comunitaria promossa nei primi 20 anni di vita della Comunità, cfr. PICCIAREDDA, *I tributi e l'ambiente* (Milano, 1996), p. 49 ss..

<sup>2</sup> L'attuale versione del Trattato CE riserva alla politica ambientale uno specifico *Titolo*, il XIX °, composto dall'art. 174, che definisce gli obiettivi della politica ambientale, dall'art. 175, che stabilisce le procedure della politica comunitaria, e 176, che regola le azioni degli Stati.

<sup>3</sup> Allo stato attuale, il quadro normativo comunitario prodotto in materia ambientale è assai vasto e articolato. I provvedimenti adottati in questo campo riguardano le seguenti macroaree: *inquinamento idrico, inquinamento atmosferico, inquinamento acustico, prodotti chimici, smaltimento dei rifiuti, tutela della natura*.

entro cui organizzare e coordinare le azioni e le misure specifiche in campo ambientale. Nell'arco di trent'anni sono stati così approvati ben sei programmi di azione in materia di ambiente.

Allo stato attuale, si è nella fase di attuazione del sesto programma, adottato nel 2002<sup>4</sup>, che giungerà a compimento nell'anno 2010. Con esso, la Comunità, sotto l'impulso peraltro degli impegni presi con il protocollo di Kyoto<sup>5</sup>, si è proposta di realizzare obiettivi ambiziosi. In particolare, il nuovo piano d'azione fissa quattro aree fondamentali nella lotta al degrado ambientale: la questione del cambiamento climatico, la salvaguardia della natura e della biodiversità, la tutela della salute umana e, infine, lo sviluppo e la diffusione di un uso sostenibile delle risorse naturali e la gestione dei rifiuti<sup>6</sup>.

Negli ultimi dieci anni, l'approccio comunitario nei confronti dell'ambiente ha seguito una strategia trasversale e ad ampio raggio, nell'intento, da una parte, di promuovere e coordinare diversi obiettivi socioeconomici (ambiente, politica energetica, lavoro, ecc.), dall'altro, di utilizzare una molteplicità di strumenti di intervento, onde diversificare l'azione a tutela dell'ambiente. In questo contesto la politica fiscale ha assunto un significativo rilievo, al punto che, oggigiorno, viene considerata uno degli strumenti più efficaci nella tutela ambientale.

L'uso dello strumento fiscale a tali finalità, a partire dagli anni novanta, ha avuto una certa diffusione nei vari Stati europei, dove si è assistito ad una proliferazione di imposte o tasse ecologiche. Questa tendenza ha ricevuto, peraltro, un certo sostegno dalla Comunità europea ed, in particolare, dalla Commissione.

Quest'ultima, d'altra parte, è stata sempre una convinta fautrice dell'impiego dello strumento fiscale nel conseguimento di obiettivi comunitari (integrazione del Mercato unico, sviluppo socioeconomico, ambiente, ecc.) ed ha affermato, a più riprese, la necessità di una politica di armonizzazione e coordinamento delle normative tributarie, nella convinzione che gli obiettivi fondamentali del Trattato istitutivo, ed in particolare la realizzazione di un mercato interno, richiedessero azioni comuni e politiche concertate da parte degli Stati membri. Questa visione, notoriamente, non è stata scevra di critiche e contrapposizioni e le strategie storicamente seguite sono state il frutto di un difficile compromesso tra i diversi interessi e punti di vista dei Governi, ciascuno dei quali potenzialmente ostativo per via della regola dell'unanimità in sede di Consiglio.

A causa di questo complesso contesto politico, l'approccio della Comunità sulla materia fiscale si è dovuto articolare in due distinte strategie, l'*armonizzazione* e il *coordinamento*. Senza entrare nel merito dell'esatto significato di questi due termini, possiamo

<sup>4</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, Comunicazione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni sul Sesto programma di azione per l'ambiente della Comunità europea "Ambiente 2010: il nostro futuro, la nostra scelta", COM(2001)31 def., approvato con decisione n. 1600/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 luglio 2002.

<sup>5</sup> Il protocollo internazionale di Kyoto del 1997 ha come obiettivo la riduzione delle emissioni di gas serra, mediante la fissazione di target variabili a seconda dei gruppi di Paesi, industrializzati o non. Per quanto riguarda l'Unione europea gli impegni prevedono una riduzione dell'8%, da realizzarsi tra il 2008 e il 2010, dell'emissione dei seguenti gas: i biossidi di carbonio (CO<sub>2</sub>), il metano (CH<sub>4</sub>) e il protossido di azoto (N<sub>2</sub>O), oltre a gli idrofluorocarburi (HFC), perfluorocarburi (PCF) e esafluoruro di zolfo (SF<sub>6</sub>) che vengono prodotti dall'industria.

<sup>6</sup> Il Programma, inoltre, propone cinque direttrici prioritarie di azione strategica: migliorare l'applicazione della legislazione vigente, integrare le tematiche ambientali nelle altre politiche, collaborare con il mercato, implicare i singoli cittadini, modificandone il comportamento e tener conto dell'ambiente nelle decisioni in materia di assetto e gestione territoriale.

dire che l'*armonizzazione* è un processo normativo comunitario<sup>7</sup> finalizzato alla definizione di un insieme di regole comuni, più o meno dettagliate a seconda dei casi<sup>8</sup>, al quale la legislazione degli Stati membri si devono conformare. Al contrario, il coordinamento, concetto sicuramente più ambiguo, non comporta prioritariamente la definizione di regole comunitarie, sicché non determina, nella stessa misura dell'*armonizzazione*, un problema di coesistenza tra due livelli normativi, nazionale ed europeo<sup>9</sup> (con tutte le conseguenze che ciò comporta); nel coordinamento prevale il ruolo autonomo degli Stati membri, i quali hanno la responsabilità di realizzare gli obiettivi comunitari, ovviamente sotto la guida e l'impulso della Comunità europea. Nel coordinamento hanno rilievo due elementi fondamentali, il principio di *sussidiarietà* e la strategia della *persuasione*.

Il principio di *sussidiarietà*<sup>10</sup> affida alla Comunità una funzione residuale, ovvero sia di supporto eventuale, in caso di dimostrata inadeguatezza delle politiche nazionali nel conseguimento degli obiettivi del Trattato. In altre parole, in virtù di questo principio, solo la comprovata inefficacia delle azioni nazionali in materie di interesse comune può legittimare una regolamentazione comunitaria. Questa prassi è abbastanza seguita in materia fiscale: si può notare come, di regola, la Commissione europea, con una certa prudenza, progetta e promuove una misura comunitaria, preoccupandosi di rappresentarla come soluzione *in extremis*, in caso di insuccesso delle politiche nazionali oppure in caso di evidente convenienza a procedere tramite un provvedimento legislativo comunitario<sup>11</sup>.

A ben vedere, quindi, anche nell'ottica del coordinamento, è possibile ricorrere a provvedimenti armonizzatori, ma in via estremamente eccezionale.

La strategia della *persuasione*, che è intrinsecamente connaturata alla *sussidiarietà*, impone alle istituzioni comunitarie una politica di stimolo e responsabilizzazione degli Stati membri verso gli obiettivi comunitari. In tale approccio, l'elemento persuasivo si desume anche dal tipo di procedure o atti generalmente adottati (Comunicazio-

<sup>7</sup> Celebre è la definizione data decenni fa, da COSCIANI in *Problemi fiscali del mercato comune* (Milano, 1958), p. 89, secondo cui l'*armonizzazione* è un provvedimento finalizzato alla "...modifica di una determinata norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale (tassa, base imponibile, ecc.) di un'imposta, in conformità ad un modello unico, senza la ripetizione fedele di ogni norma giuridica che regola i tributi, ma nella misura necessaria affinché l'onere fiscale effettivo sia sostanzialmente equivalente, eliminandosi così le distorsioni nel commercio e nell'investimento dei fattori produttivi".

<sup>8</sup> Si pensi al caso limite di provvedimenti di armonizzazione talmente dettagliati da lasciare poco o nessuno spazio all'esercizio del potere discrezionale degli Stati e da renderli immediatamente applicabili senza un atto di ricezione statale. Cfr. ZANGHÌ, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, (4 ed., Torino, 2003), p. 272.

<sup>9</sup> La coesistenza di questi due livelli normativi dipende dal tipo di atto generalmente impiegato per l'*armonizzazione* fiscale, la *direttiva*. Per una definizione di *direttiva* e per una sua distinzione dal *regolamento*, si veda TESAURO G., *Diritto comunitario* (3 ed., Padova, 2003), p. 135 ss..

<sup>10</sup> Il principio di *sussidiarietà* è sancito dall'art. 5 del Trattato, il quale statuisce testualmente che " ... Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della *sussidiarietà*, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario."

<sup>11</sup> La cautela politica della Commissione europea in materia fiscale è la conseguenza delle crescenti critiche ad essa rivolte dai Governi nella prima metà degli anni novanta. Fino ad allora, la Commissione aveva privilegiato una strategia *verticistica* di integrazione fiscale anche in quei settori esulanti dalla norme del Trattato sull'*armonizzazione*. Fu il Commissario europeo Christiane Scrivener ha inaugurare il nuovo approccio della Comunità europea secondo cui, in armonia con il principio della *sussidiarietà*, occorre rispettare la sovranità nazionale e limitare l'azione comunitaria solo in ipotesi di grave incidenza sul mercato unico. In tal senso, si veda Commissione CEE, *Orientamenti relativi all'imposizione fiscale delle imprese*, COM (90) 601 def.

ni, Raccomandazioni, Rapporti, ecc.), che vengono definiti strumenti di *soft law*, in quanto atti di mera efficacia politica, di natura esortativa, privi, quindi, di valore giuridico vincolante<sup>12</sup>.

Da quanto detto, si può facilmente intuire che la scelta tra l'armonizzazione e il coordinamento non è indifferente ma risponde a precise esigenze politiche: l'armonizzazione comporta un grado di integrazione giuridica molto più profondo del coordinamento ed, evidentemente, tanto più è strategico per gli Stati un certo settore normativo, tanto maggiore sarà la preferenza per la politica del coordinamento. Così, l'armonizzazione ha interessato, storicamente, settori e categorie di tributi più importanti nell'ottica del buon funzionamento del mercato unico e, su un piano politico, relativamente meno strategici per gli Stati membri, come le imposte sugli scambi, sui consumi e la fabbricazione e quelle applicate sui trasferimenti di capitali. Diversamente, in quei settori, come la tassazione dei redditi, di vitale importanza per i Paesi, per ragioni di gettito e di politica economica, si è optato per l'approccio meno vincolante del coordinamento.

Si può intuire come la politica fiscale comunitaria ha generato, nel tempo, una quadro normativo asimmetrico, peraltro destinato a perdurare nel medio lungo periodo, vista la preferenza dei Governi a conservare le loro prerogative nell'area della tassazione diretta<sup>13</sup>.

Il breve *excursus* storico-politico, appena tracciato, fa da sfondo al tema della tassazione ambientale in ambito comunitario.

In sede europea, l'idea di applicare il fattore fiscale con finalità ambientali è stata sostenuta, soprattutto, negli ultimi 15 anni e, in particolare, a partire dal *Quinto programma quadro per la protezione dell'ambiente*<sup>14</sup>.

La filosofia alla base dei tributi ambientali è che, essendo l'ambiente un bene comune e la sua tutela un costo che ricade sull'intera collettività, il ricorso ad una tassazione ambientale persegue due finalità: in primo luogo, consentirebbe di internalizzare il costo del danno ambientale nel valore economico dei beni nocivi per l'ambiente (imputando, mediante il tributo ambientale, tale costo al fabbricante o al consumatore, re-

<sup>12</sup> Cfr. TESAURO F., *Il ruolo della Corte di giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *Tributimpresa* (Roma, 2003, n.1), punto 4.3, il quale, sottolineando la varietà di atti di *soft law* ("raccomandazioni", "pareri", "orientamenti", "comunicazioni", "note interpretative", "codici di condotta", "accordi politici"), fa notare come il loro tratto comune è il carattere "non vincolante" dal punto di vista giuridico, la valenza solo politica.

Peraltro, la pubblicazione di "raccomandazione", di "orientamenti" e/o di "note interpretative" assume molta importanza sotto un altro aspetto, ossia per il recepimento da parte degli Stati membri dei principi enucleati dalla Corte di giustizia. La giurisprudenza comunitaria, infatti, può, entro certi limiti, rappresentare un'alternativa ad un'integrazione *positiva*, basata su atti di armonizzazione. Tuttavia, il ruolo della Corte risulta insufficiente, perché legato a casi singoli, non sistematico e non organico. I suoi principi, quindi, richiedono di essere coordinati e adottati universalmente, da parte degli Stati membri. Da qui la necessità di un'azione guida della Comunità che, in concreto, è realizzata ricorrendo frequentemente a strumenti di *soft law*.

<sup>13</sup> D'altra parte, oggigiorno, con l'istituzione della Unione Economica e Monetaria e con l'adozione dell'EURO, appare ancora più sentita l'esigenza degli Stati di conservare un certo margine di autonomia nella politica fiscale, almeno in quei settori, come l'imposizione diretta, a tutt'oggi sostanzialmente privi di una regolamentazione comunitaria. Gli Stati, infatti, con l'adozione della moneta unica, hanno ampiamente delegato le loro competenze sulla politica monetaria, che notoriamente rappresenta un fondamentale strumento di politica economica e, al presente, quindi, possono impiegare solo la politica fiscale per interventi pubblici sull'economia nazionale. In merito si veda MAGLIANO, *L'armonizzazione fiscale comunitaria dopo il mercato unico: problemi e prospettive*, in *Affari sociali internazionali* (1993, n. 2), p. 45 ss..

<sup>14</sup> In GUCE C 138 del 17 aprile 1993



sponsabili del fenomeno inquinante); in secondo luogo, avrebbe effetti deterrenti verso abitudini antiecologiche, orientando il mercato, grazie ad un'adeguata politica fiscale sui prezzi, verso consumi più rispettosi dell'ambiente<sup>15</sup> (assumendo quindi una funzione non solo risarcitoria ma anche preventiva del danno ecologico<sup>16</sup>).

Fermo restando che queste finalità sono un connotato di tutti i tributi ambientali, la gamma di tasse e imposte ecologiche, ipotizzabili o concretamente esistenti a livello europeo, è al quanto varia. Nonostante ciò, possiamo individuare, schematicamente, sette macrocategorie di tributi ambientali: a) le accise sui carburanti (differenziazione fiscale della benzina con o senza piombo o di qualità differente, tassazione differenziale per il diesel, tasse sullo zolfo, ecc.); b) le accise e altri tributi su ulteriori prodotti del settore energetico (tasse carbonio/energia, tasse sull'ossido di azoto, ecc.); c) la tassazione dei veicoli (tasse di immatricolazione, tasse di circolazione, sulla proprietà); d) la tassazione di sostanze impiegate nel settore agricolo (fertilizzanti e pesticidi); e) la tassazione nel settore idrico, i tributi in materia di rifiuti; f) le tasse sul trasporto aereo (es. tasse sul rumore); g) le tasse su specifici prodotti (batterie, sacchetti di plastica, ecc.); h) alcune misure particolari nel settore dell'imposizione diretta (ad esempio, incentivi per investimenti ecologici). Come si può constatare, la varietà di ambiti in cui si è fatto uso, soprattutto in determinati Paesi europei, di strumenti fiscali ecologici attesta la crescente fiducia circa l'efficacia di tali strumenti per la tutela dell'ambiente.

In secondo luogo, sempre a favore dell'impiego di questo tipo di misure, vi è anche la diffusa convinzione che l'introduzione di imposte a finalità ecologica possa avere benefici effetti per la soluzione di altre problematiche socioeconomiche. In due documenti di nota importanza, il *Rapporto Delors*<sup>17</sup> e il *Rapporto Monti*<sup>18</sup>, prodotti rispettivamente nel 1993 e nel 1996, è stata formulata una particolare tesi, sostenuta anche in sede OCSE, che è stata poi definita la teoria del *doppio dividendo*. L'idea di fondo è che alcuni problemi sociali dell'Europa attuale, quale la disoccupazione<sup>19</sup>, dipendano, almeno in parte, da politiche economiche inappropriate. Il costo fiscale e sociale del lavoro, oggi, ha raggiunto livelli notevoli, con l'inevitabile conseguenza di rendere meno competitive le imprese europee sul mercato mondiale e, al contempo, di favorire un elevato tasso di disoccupazione. Le scelte dei Governi europei, d'altra parte, sono state e sono strettamente vincolate poiché il difficile andamento dei bilanci statali e la continua erosione di entrate, provocata dalla concorrenza fiscale internazionale<sup>20</sup>, rendono necessario attingere risorse fiscali da quei fattori produttivi, come il lavoro, meno

<sup>15</sup> Analogamente, DE CICCO, *Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità* in *Rivista di diritto tributario internazionale* (Roma, 2004, n. 1), p. 173.

<sup>16</sup> Si possono, quindi, distinguere due tipologie di tasse ecologiche: *imposte di copertura dei costi* e *tasse di incentivazione*. A queste due categorie, se ne potrebbe aggiungere una terza, *misure fiscali ambientali* - destinate ad aumentare il gettito per ridurre quello derivante dalla tassazione di altri fattori. In merito, cfr. EEA (Agenzia Europea per l'Ambiente), *Tasse Ambientali - Attuazione ed efficacia per l'ambiente*, Environmental issue report n. 1, 21 luglio 1999.

<sup>17</sup> Libro Bianco della Commissione europea, *Crescita, competitività e occupazione* (Bruxelles, 1993).

<sup>18</sup> COMMISSIONE UE, Comunicazione al Consiglio *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea*, del 1° ottobre 1997, COM(97) 495 def.

<sup>19</sup> Il ricorso ad una tassazione ambientale potrebbe avere benefici effetti anche sul piano della spesa pubblica. Infatti, nella misura in cui i tributi ecologici migliorino la qualità dell'ambiente e della vita umana, le spese statali per la sanità potrebbero essere ridotte.

<sup>20</sup> In merito alla concorrenza fiscale, oltre ai documenti comunitari, un importante contributo di studio è venuto dall'OCSE, il quale ha pubblicato sul tema un noto rapporto: *Harmful tax competition, An Emerging Global Issue* (Parigi, 1998).



mobili e quindi più facilmente tassabili<sup>21</sup>. Una possibile inversione di questo *trend* può dipendere, in parte, da un maggiore coordinamento delle politiche fiscali nazionali, in parte, dalla sperimentazione di politiche alternative. In tal senso, il ricorso a tasse ambientali potrebbe avere benefici effetti, non solo per la tutela dell'ambiente, ma anche per riequilibrare il peso della tassazione sui fattori produttivi più statici. Il sorgere di questa convinzione<sup>22</sup> è stato un ulteriore stimolo per un impiego di strumenti fiscali a finalità ecologiche, sia a livello nazionale che a livello comunitario.

## 2. La competenza della Comunità europea in materia di tassazione ambientale

### 2-a) La politica comunitaria nel settore della fiscalità ambientale nell'ottica del Trattato CE

Prima di analizzare la politica europea di armonizzazione della tassazione ambientale, occorre chiarire quale sia il fondamento giuridico delle competenze comunitarie in questo campo, tenuto conto che la materia delle imposte ambientali rappresenta un settore trasversale alle politiche ambientali e fiscali.

In via preliminare, occorre precisare che, a livello comunitario, le pertinenti norme del Trattato non propongono una definizione precisa di "tributo" e, nello specifico, di "tributo ambientale". Alla carenza terminologica del diritto comunitario si contrappone la molteplicità di denominazioni utilizzate dagli Stati membri per definire i tributi ecologici e i diversi strumenti fiscali con finalità ambientali. Tuttavia, non si pone un vero e proprio problema di coordinamento intergiuridico: secondo la Commissione europea, infatti, l'applicazione delle norme comunitarie ai tributi ambientali deve avvenire non sulla base delle denominazioni nazionali, ma secondo le caratteristiche e gli effetti degli stessi<sup>23</sup>. In tale ottica, riveste scarsa importanza la classificazione di un tributo come "tassa" o "imposta" e tanto meno avrà rilevanza la distinzione tra tributi ecologici in senso stretto e misure fiscali aventi finalità ecologica (ad esempio, la tassazione differenziale).

Nonostante le lacune del diritto comunitario, possiamo, comunque, rilevare l'esistenza di un'importante distinzione terminologica operata dal Trattato istitutivo e riconducibile alla tradizionale classificazione degli strumenti fiscali secondo il binomio imposte dirette/indirette. Questa distinzione nel diritto comunitario delimita l'ambito di applicazione di determinate norme del Trattato e, in particolare, quelle disciplinanti i poteri legislativi della Comunità. La base giuridica per una politica europea in materia fiscale è data dagli artt. 93 e 94 CE. Il primo di questi stabilisce il compito della Comunità di realizzare un'armonizzazione delle imposte sulla *cifra d'affari*, delle *imposte di consumo* e di *altre imposte indirette*, nella misura in cui sia necessario per

<sup>21</sup> La sovrattassazione del lavoro è il risvolto simmetrico del progressivo alleggerimento fiscale sui capitali, oggi giorno sempre più mobili a livello internazionale e quindi più difficilmente imponibili. Il quadro fiscale internazionale mostra, con sempre maggiore evidenza, una progressiva perdita d'imponibile proveniente dai fattori più remunerativi. La tendenza attuale, quindi, dei sistemi fiscali nazionali è quella di assumere un carattere sempre più regressivo. In merito confronta GALLO, *Mercato unico e fiscalità: Aspetti giuridici del coordinamento fiscale in Rivista di diritto tributario internazionale* (Roma, 2000, n. 2), p. 34 ss..

<sup>22</sup> La teoria del doppio dividendo non è, in realtà, condivisa unanimemente. Per un'opinione contraria, cfr. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* (1999, I), 149 ss..

<sup>23</sup> In tal senso, si veda COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, COM(97) 9 def., p. 3 ss..

la realizzazione e il buon funzionamento del mercato interno. In alternativa e in via residuale, si può far ricorso al potere legislativo previsto dall'articolo 94, il quale stabilisce una competenza eventuale della Comunità nel ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, che influenzino *direttamente* il funzionamento del mercato. In entrambi i casi vige la regola dell'*unanimità* per le decisioni del Consiglio.

Come noto, l'art. 94 trova applicazione per il settore delle imposte dirette, che esulano dal campo di applicazione dell'art. 93 e che sono prive di una specifica disposizione del Trattato.

Il ricorso all'uno o all'altro degli articoli del Trattato non è indifferente ma comporta un potere normativo della Comunità diverso. In caso di applicazione dell'art. 94, l'azione comunitaria è maggiormente limitata, sia perché deve fondarsi solo ed esclusivamente sullo strumento della *direttiva*, essendo escluso il *regolamento*, sia perché le ipotesi di intervento comunitario sono più ridotte, come si evince dal suo tenore letterale. Infatti, la norma prevede interventi comunitari solo in caso di grave distorsione al mercato interno, ossia solo in ipotesi di "incidenza diretta" sulla sua instaurazione e il suo funzionamento<sup>24</sup>.

I fondamenti giuridici della politica fiscale comunitaria rilevano anche per l'ambito specifico delle imposte ecologiche: pertanto una misura ambientale comunitaria in materia di imposizione diretta potrà fondarsi solo sul ridotto potere normativo dell'art. 94, mentre per misure ambientali concernenti imposte sui consumi e gli scambi, il margine di azione della Comunità sarà più ampio.

Chiarito il quadro giuridico delle azioni comunitarie in materia fiscale, occorre verificare quali siano, invece, i fondamenti giuridici della politica ambientale e se le pertinenti disposizioni del Trattato CE possano trovare applicazione anche nel settore ibrido della tassazione ecologica.

La base giuridica in materia ambientale è offerta principalmente, anche se non esclusivamente<sup>25</sup>, dagli artt. 95 e 175 CE. Senza entrare nel merito del rapporto tra le due disposizioni, che esula dai fini del presente lavoro<sup>26</sup>, l'aspetto interessante da rilevare è la specifica procedura prevista per l'adozione di misure comunitarie ai sensi delle norme citate. In particolare, sia l'art. 95, che l'art. 175<sup>27</sup> operano un rinvio all'art. 251 il quale, come noto, disciplina una particolare procedura legislativa, contraddistinta da due aspetti peculiari: la *codecisionalità* legislativa, ossia la compartecipazione del Consiglio e del Parlamento europeo all'iter decisionale, e la regola della *maggioranza qualificata* nelle votazioni del primo organo. Come noto, quest'ultimo requisito consente di superare lo sbarramento legislativo, derivante dal disaccordo tra i Governi in sede di Consiglio, che può divenire un *impasse* insormontabile in caso di applicazione della regola dell'*unanimità*, e accentua, in tal modo, l'efficacia e la tempestività delle azioni comunitarie.

<sup>24</sup> Cfr. CARMINI - MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario* (Padova, 1996), p. 283.

<sup>25</sup> Eventualmente, l'azione comunitaria potrebbe fondarsi sulle competenze residuali previste dal già citato art. 94 e dall'art. 308.

<sup>26</sup> Per un approfondimento, si veda FONDERICO, *La giurisprudenza della Corte di giustizia* in CASSESE (a cura di) *Diritto ambientale comunitario* (Milano, 1995), p. 135 ss..

<sup>27</sup> Dopo le modifiche apportate dal Trattato di Nizza.

Sia l'art. 95 che l'art.175, tuttavia, escludono il ricorso alla suddetta procedura in ipotesi di misure comunitarie a carattere fiscale. Il secondo degli articoli, in particolare, prevede, espressamente, al paragrafo 2 l'adozione di disposizioni fiscali secondo la regola delle votazioni in Consiglio all'*unanimità*, analogamente agli articoli precedentemente analizzati (artt. 93 e 94).

In altri termini, il settore della tassazione ambientale, nonostante la sua natura trasversale, è completamente assimilato dal Trattato alla materia fiscale, almeno sotto il profilo dell'iter legislativo.

Come ultimo aspetto da rilevare, la materia dei tributi ambientali rappresenta un settore di competenza concorrente tra gli Stati membri e Comunità e pertanto è regolata dal principio di sussidiarietà, a norma dell'art. 5 CE. Conseguentemente e come già indicato, l'azione comunitaria non può che rivestire un ruolo di supporto eventuale, nell'ipotesi di inefficacia delle politiche nazionali verso gli obiettivi comunitari.

In conclusione, si può comprendere come le difficoltà di carattere giuridico e politico, che abbiamo visto manifestarsi nella politica fiscale europea, si ripresentino parimenti in questo specifico settore.

#### 2-b) *Le motivazioni alla base della armonizzazione della tassazione ambientale*

Storicamente, l'azione intrapresa in ambito comunitario, nei limiti giuridici e politici appena esposti, si è articolata in due direzioni complementari: da un lato, mediante la promozione di misure di armonizzazione a livello sovranazionale, e quindi attraverso interventi diretti della Comunità europea, dall'altro, promovendo e coordinando specifiche misure nazionali<sup>28</sup>.

La politica diretta all'armonizzazione delle imposte ambientali si è, soprattutto, concentrata, e non sempre con successo, in quei settori in cui una regolamentazione internazionale appare più efficace di isolati interventi degli Stati<sup>29</sup>.

Un caso emblematico è rappresentato dal fenomeno dell'inquinamento atmosferico, le cui origini e i cui effetti, notoriamente, si producono e si manifestano su scala internazionale, se non addirittura mondiale, rendendo, pertanto, poco risolutive le misure adottabili dai singoli Paesi.

Si deve, inoltre, tener presente che la questione dell'inquinamento atmosferico dovrebbe essere integrata, necessariamente, con altre politiche comunitarie, quali la politica energetica<sup>30</sup> e quella sul trasporto<sup>31</sup>, così che non si può prescindere da un impegno diretto dell'Europa anche in campo ambientale. Di questo avviso è la Commissione

<sup>28</sup> La strategia del coordinamento è alquanto seguita dalla Comunità europea nell'ambito della tassazione ambientale, posto che gli Stati membri, allo stato attuale, mantengono sul settore una competenza prevalente. I diversi documenti della Commissione europea prodotti negli anni e che in questo lavoro sono stati o verranno citati possono essere letti in questa ottica. In particolare, l'approccio della Commissione persegue due finalità: quella di promuovere a livello nazionale particolari misure ambientali e quella di coordinare le politiche nazionali con gli obiettivi comunitari nel rispetto dei vincoli del diritto comunitario.

<sup>29</sup> Cfr. Di PACE, *La tassazione ambientale in Rivista di diritto tributario internazionale* (Roma, 2002, n.1), p. 184, il quale, nel rappresentare schematicamente i vantaggi e gli svantaggi dei tributi ambientali, sostiene che una caratteristica delle politiche di tassazione ambientale è la necessità di un loro coordinamento e di una loro integrazione a livello internazionale, visto il carattere planetario dei problemi ambientali.

<sup>30</sup> Sulle tendenze attuali della politica energetica europea, si veda COMMISSIONE UE, Libro Verde *Verso una strategia europea di sicurezza dell'approvvigionamento energetico*, COM (2000) 769 def..

<sup>31</sup> In materia di trasporto, si segnala COMMISSIONE UE, Libro Bianco *La politica europea dei trasporti fino al 2010: il momento delle scelte* del 12 settembre 2001, COM(2001) 370 def..

ne europea che si è fatta promotrice di un incisivo intervento della Comunità nella lotta all'inquinamento atmosferico<sup>32</sup>, anche mediante misure di tassazione ambientale, soprattutto nel settore energetico.

Sotto quest'ultimo profilo, la Comunità europea ha promosso una specifica strategia, avente una duplice finalità: contenere i consumi inquinanti globali e orientare il mercato europeo verso risorse più rispettose dell'ambiente<sup>33</sup>. Questi obiettivi possono essere perseguiti mediante due strade alternative o complementari: da un lato, attraverso l'aumento complessivo della tassazione sul consumo energetico europeo, dall'altro, mediante l'impiego di misure fiscali selettive, finalizzate ad incentivare la diffusione di fonti d'energia alternativa e di minore impatto ambientale<sup>34</sup>.

In tale ottica può essere analizzata una proposta di direttiva, presentata dalla Commissione nel 1992, relativa ad un' imposta sulle emissioni di biossido di carbonio e sull'energia<sup>35</sup>. Il provvedimento<sup>36</sup> mirava ad istituire un'accisa specifica, strutturata in modo tale da graduarsi progressivamente a svantaggio dei prodotti e dei consumi più inquinanti. Questo effetto era conseguente alla connessione della base imponibile dell'imposta alla capacità di emissione di CO<sub>2</sub> dei prodotti energetici. Inoltre, erano previste forme di incentivo per investimenti di natura ecologica. La misura fortemente caldeggiata dalla Commissione e da gruppi di esperti non ha incontrato il favore dei Governi europei e neanche, successivamente, alla sua riformulazione testuale nel 1995<sup>37</sup>.

Il tema dell'inquinamento atmosferico, più recentemente, ha ripreso quota nel quadro del Sesto programma sulla tutela dell'ambiente e per via degli impegni internazionali sottoscritti dall'Europa con il protocollo di Kyoto, concernente specificamente la lotta a questa forma di inquinamento.

Significative di questo nuovo clima politico sono, innanzitutto, due proposte di direttiva presentate dalla Commissione europea, rispettivamente, nel 2001 e nel 2002. La prima introdurrebbe, facoltativamente, un regime di accise ridotte per i biocarburanti e per gli oli minerali contenenti biocarburanti<sup>38</sup>. La seconda proposta<sup>39</sup>, invece, mira ad

<sup>32</sup> Nella relazione al Consiglio europeo di Göteborg dal titolo "Sviluppo sostenibile in Europa per un mondo migliore: strategia dell'Unione europea" del giugno 2001, la Commissione europea ha affermato che una priorità dello sviluppo sostenibile è la lotta all'inquinamento atmosferico.

<sup>33</sup> Nel Libro verde *Verso una strategia europea di sicurezza dell'approvvigionamento energetico*, cit., la Commissione ha ribadito il ruolo fondamentale delle misure fiscali comunitarie quali strumento di contenimento dell'inquinamento atmosferico mediante la diffusione di prodotti energetici più "puliti" e attraverso forme di disincentivo economico del consumo energetico globale. Nella filosofia della Commissione, la lotta all'inquinamento, la salvaguardia dell'approvvigionamento energetico, il mercato interno e l'integrazione fiscale sono obiettivi interconnessi, realizzabili soltanto attraverso una politica comune e di ampio respiro.

<sup>34</sup> In tal senso si veda SMITH - VOLLEMBERGH, *The European Carbon Excise Proposal: A "Green" Tax takes Shape*, in *EC Tax review* (Deventer, 1993, n. 4), p. 207.

<sup>35</sup> Proposta di direttiva del Consiglio relativa ad un' imposta sulle emissioni di biossido di carbonio e sull'energia - COM (1992) 226. In merito alla proposta di Carbon Tax comunitaria, cfr. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, cit., p. 84 ss..

<sup>36</sup> Peraltro, la misura comunitaria doveva rientrare in un progetto globale più ampio, che coinvolgesse, esternamente alla CEE, ulteriori Stati, membri dell'OCSE e appartenenti al gruppo dei Paesi più industrializzati, principali responsabili dell'inquinamento atmosferico planetario.

<sup>37</sup> Proposta modificata di direttiva del Consiglio relativa ad un' imposta sulle emissioni di biossido di carbonio e sull'energia - COM (1995) 172 def..

<sup>38</sup> Merita rilevare che tale provvedimento sarebbe funzionale ad un'altra direttiva, anch'essa in fase di approvazione, statuente l'obbligo, a livello europeo, di introdurre nei carburanti per trasporto una quota minima di biocarburanti. Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale e al Comitato delle Regioni sui carburanti alternativi per il trasporto stradale e su una serie di misure per promuovere l'uso di biocarburanti*, COM(2001) 547 def. del 7 novembre 2001.

<sup>39</sup> Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 92/81/CEE e della direttiva 92/82/CEE, al fine di istituire un regime fiscale specifico per il gasolio utilizzato come carburante per fini professionali e al ravvicinamento dell'accisa sulla benzina e il gasolio - COM (2002) 410

armonizzare, ulteriormente, la tassazione dei carburanti, con l'obiettivo, da una parte, di livellare le differenze di prelievo fiscale, sia tra le tipologie di carburante (benzina e gasolio) che nell'ambito di una stessa tipologia (gasolio ad uso professionale), dall'altra, di elevare i livelli minimi di tassazione esistenti nei Paesi europei. L'aumento del prelievo sui carburanti assumerebbe una chiara finalità ambientale, rientrando pienamente nella logica di incorporare nel prezzo dei carburanti le "diseconomie" esterne provocate dalle emissioni inquinanti<sup>40</sup>.

Nel 2003, infine, dopo sei anni d'incertezza, è stata adottata una direttiva che ha ristrutturato il quadro comunitario della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità<sup>41</sup>. Obiettivo del provvedimento è quello di allargare il limitato campo d'applicazione delle direttive 92/81/CEE e 92/82/CE, pervenendo così alla definizione di un *framework* giuridico comune nella tassazione di tutti i prodotti energetici (compresi carbone, gas naturale ed elettricità). In secondo luogo, la direttiva ha riformato il sistema di aliquote comunitarie sugli oli minerali, già armonizzate e rimaste immutate dal 1992, ed ha, tra l'altro, introdotto un regime di agevolazioni, finalizzato alla promozione di fonti di energia rinnovabili ed ecocompatibili<sup>42</sup>.

La tutela ambientale, oltre ad interessare il settore energetico ed aver guidato le scelte strategiche della Comunità in tale ambito, è divenuta anche uno dei principi guida della politica europea sul trasporto e sull'imposizione dell'autotrasporto<sup>43</sup>. Nel 2002, la Commissione ha pubblicato un rapporto sui regimi fiscali delle autovetture nel quale, tra l'altro, è stato affrontato il tema specifico dell'inquinamento prodotto dalla circolazione stradale<sup>44</sup>. Nel documento, si afferma la necessità di un'adeguata ristrutturazione delle tasse automobilistiche esistenti (in particolare, tasse di immatricolazione e tasse automobilistiche di circolazione) e di adottare modelli di tributi finalizzate ad ancorare, in tutto o in parte, la commisurazione di questi tributi alla capacità di emissione di CO<sub>2</sub><sup>45</sup>. La Commissione non ha escluso l'ipotesi di realizzare questa riforma mediante misure comunitarie, esortando, allo stesso tempo, gli Stati membri ad intraprendere delle azioni autonome.

<sup>40</sup> In tal senso, si veda la *Relazione* della Commissione alla proposta di direttiva. I due provvedimenti, peraltro, si collocano nell'ambito della strategia comunitaria sul *Trasporto europeo*, le cui linee essenziali sono state tracciate nel Libro Bianco *La politica europea dei trasporti.....*, cit..

<sup>41</sup> *Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in GUCE L 283 31.10.2003 pag. 51.

<sup>42</sup> In particolare, gli articoli 15 e 16 statuiscono, facoltativamente, un insieme di esenzioni o riduzioni fiscali nei seguenti settori: progetti pilota per lo sviluppo di fonti a carattere ambientale, carburanti e combustibili derivanti da risorse rinnovabili, elettricità prodotta con sistemi ecocompatibili (energia eolica, solare, geotermica, ecc.), prodotti che presentino componenti ecologici (ad esempio, la *biomassa*).

<sup>43</sup> Secondo il Libro Bianco, *La politica europea dei trasporti.....*, cit., p. 74 ss., ai fini di un'adeguata politica dei trasporti, che risponda anche ad esigenze di tutela dell'ambiente, è necessario ristrutturare il quadro fiscale che si applica al settore. In particolare, la Commissione rileva come il quadro dei tributi che gravano sul trasporto sia iniquo ed eccessivamente gravoso: più che elevare o diminuire complessivamente gli oneri fiscali già esistenti, il vero obiettivo è quello di una loro razionalizzazione, secondo precisi criteri guida, quale, ad esempio, il principio "Chi inquina, paghi".

<sup>44</sup> COMMISSIONE UE, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo, *La tassazione delle autovetture nell'Unione europea - Possibili interventi a livello nazionale e comunitario*, COM(2002) 431 def..

<sup>45</sup> La proposta della Commissione europea si fonda su uno studio del COWI del 25 febbraio 2002, *Fiscal Measures to Reduce CO<sub>2</sub> Emissions from New Passenger Cars*, secondo il quale l'attuale modello di tasse automobilistiche ha uno scarso effetto sul contenimento di CO<sub>2</sub>. Elevare le aliquote di questi tributi non ne aumenterebbe, pertanto, l'efficacia, mentre si potrebbero ottenere riduzioni più significative se nei sistemi di tassazione nazionali fosse inserito nella attuale base imponibile un elemento specificamente relativo alle emissioni di CO<sub>2</sub>.

A dimostrazione del ruolo anche innovativo dell'armonizzazione comunitaria in materia di fiscalità ambientale, merita rilevare la singolarità di questo progetto, come di altri proposti in passato dalla Commissione<sup>46</sup>. L'istituzione di "ecotasse", secondo il modello descritto sopra, rappresenta un evidente superamento del tradizionale schema di tributo, fondato sulla natura economica del presupposto impositivo<sup>47</sup>. Gli stessi tributi ambientali esistenti nei Paesi europei (fatta qualche eccezione) non sono privi di questa connotazione assumendo carattere "ecologico" non per il presupposto ma per la finalità extrafiscale loro attribuita<sup>48</sup>. È evidente, quindi, la novità di un tributo il cui fattore genetico, nonché l'unità di misura dell'imponibile, è legato a fenomeni fisici inquinanti, piuttosto che di natura economica<sup>49</sup>.

Il ricorso ad una politica comunitaria di tassazione ambientale, oltre ad essere, in alcuni casi, uno strumento più incisivo delle misure statuali, risponde anche all'esigenza di realizzare un quadro normativo coerente ed uniforme, onde evitare turbamenti al funzionamento del mercato unico. Più volte, la Commissione ha elogiato le iniziative intraprese dagli Stati membri in materia di tutela dell'ambiente, ma, al contempo, ha sottolineato il rischio, in assenza di armonizzazione, di ostacoli al mercato derivanti da misure nazionali discriminatorie (in merito si veda il paragrafo successivo) e da distorsioni concorrenziali legate ai divari fiscali tra i Paesi<sup>50</sup>.

Si deve, inoltre, ricordare che diversi tributi che attualmente esistono negli Stati europei e che sono o possono essere, utilmente, impiegati come uno strumento di tutela ambientale, sono oggetto di regolamentazione comune, cosicché gli interventi normativi finalizzati ad estendere, correggere ed adeguare questi tributi alle finalità ambientali,

<sup>46</sup> Si pensi, ad esempio, alle proposte di direttiva sull'istituzione di un'accisa CO<sub>2</sub>. Questa imposta rappresentava un vero e proprio tributo ecologico, poiché la sua struttura si fondava su una stretta relazione tra variabile inquinante e base imponibile. Infatti, in base all'art 8 della proposta, l'imponibile doveva essere costituito, in parte, dal valore energetico dei prodotti, in parte, "dal volume di biossido emesso per combustione".

<sup>47</sup> Questo modello d'imposta ecologica, legando direttamente il livello di tassazione con il livello di danno ecologico, può essere visto come la più diretta e fedele traduzione in chiave fiscale del principio comunitario "chi inquina, paghi". (Per un'approfondita riflessione sull'applicabilità del principio "chi inquina paghi" nel nostro ordinamento tributario, cfr. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, cit., 72 ss.)

Tale principio che, riconosciuto oggi dallo stesso Trattato CE, guida e informa le politiche comunitarie in materia ambientale è stato definito originariamente nel primo programma per la tutela ambientale. Esso implica la responsabilità del soggetto inquinatore nel recupero e nel risarcimento del danno ambientale. La dottrina ha molto discusso sulla portata e sul connotato giuridico di questo principio, dividendosi tra chi vi intravedeva il fondamento di regole di natura pubblicistico-amministrativistica, ovvero di norme sanzionatorie in termini di responsabilità civile per il danno ambientale, chi, invece, della applicazione di prelievi di natura fiscale. Al di là delle diverse posizioni, risulta, a parere di chi scrive, che le istituzioni comunitarie, in una visione più pragmatica, intendono il principio in commento in modo molto elastico e quindi parimenti applicabile alle varie branche del diritto. Per maggiori approfondimenti, si rinvia a SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in questo stesso fascicolo.

<sup>48</sup> Cfr. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa*, (2004, n. 4), il quale rileva come i tributi ambientali sono stati a lungo caratterizzati unicamente per la finalità politico-sociale extrafiscale della tutela ambientale, con carattere esterno al presupposto del tributo stesso.

<sup>49</sup> L'istituzione di un modello di tributo fondato su una relazione diretta e causale tra *presupposto impositivo* e *unità fisica inquinante* è una idea fortemente radicata nella filosofia della Commissione. Già in passato, infatti, come rilevano GALLO-MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria* (1999, I), p. 121, la Commissione ha sostenuto la necessità di una netta distinzione tra i tributi a *finalità ambientale*, tributi a presupposto economico e finalità ecologica, e i *tributi ambientali* in senso stretto, nei quali invece, il bene ambientale si rinviene non nello scopo ma all'interno della stessa fattispecie tributaria.

<sup>50</sup> Ad esempio, secondo la Commissione (Libro verde *Verso una strategia europea di sicurezza dell'approvvigionamento energetico*, cit., p. 68), un settore in cui il commercio frontaliere risente fortemente delle divergenze di prelievo fiscale tra gli Stati è quello dei carburanti.

non possono essere realizzati in via esclusiva dagli Stati, ma in modo complementare, a livello comunitario e nazionale, pena il rischio di violazioni della normativa europea, sanzionabili dalla Corte di giustizia<sup>51</sup>. Il rapporto tra le competenze degli Stati e quella della Comunità dipende dal grado di dettaglio delle normative comunitarie, le quali, stabilendo un quadro giuridico comune, possono lasciare ampio o esiguo spazio alle legislazioni nazionali nel completamento della disciplina normativa.

In ambito fiscale, un settore armonizzato, dove, frequentemente, si sono sperimentate misure a carattere ambientale, è, come già indicato, quello delle *accise*. Le *accise* sono, notoriamente, uno dei settori più importanti della politica fiscale, tanto in termini di gettito, quanto in termini di politica dei consumi. Le imposte di fabbricazione e consumo combinano in sé, infatti, sotto il profilo tecnico, elevate capacità fiscali con una rilevante duttilità extrafiscale<sup>52</sup>. Peraltro, la loro capacità di influire sul mercato e sui consumi spiega l'interesse della Comunità per la materia delle accise: il rischio che i divari fiscali tra i Paesi possano generare forti distorsioni al mercato e alla concorrenza e l'utile impiego che di esse può essere fatto per la promozione di altre rilevanti politiche economiche (le politiche energetiche, la politica ambientale, dei trasporti, ecc.) hanno indotto la Comunità ad adottare provvedimenti di armonizzazione.

In particolare, in materia delle accise sugli oli minerali, la Comunità ha approvato nel tempo numerosi provvedimenti tra cui segnaliamo, per la loro importanza, la già citata direttiva 92/81/CEE del 19 ottobre 1992 che ha armonizzato le strutture delle accise sugli oli minerali, la direttiva 92/82/CEE del 19 ottobre 1992 del Consiglio concernente il ravvicinamento delle aliquote d'accisa sugli oli minerali e la direttiva 92/12/CE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli di tutti prodotti soggetti ad accisa. Come abbiamo accennato, nonostante l'armonizzazione della normativa sulle accise, gli Stati hanno mantenuto un discreto margine di manovra: la libertà di stabilire il livello delle aliquote poiché le norme comunitarie stabiliscono solo dei valori minimali, la possibilità di beneficiare, attraverso autorizzazioni del Consiglio, di diverse deroghe, anche per finalità ambientali ed, infine, la facoltà di istituire ulteriori imposte sugli oli minerali<sup>53</sup>, sebbene entro certi limiti<sup>54</sup>.

Grazie a questo favorevole quadro giuridico, gli Stati hanno adottato numerose misure specifiche, alcune delle quali aventi finalità ecologiche<sup>55</sup>. Ne è scaturita una situazione di elevata frammentazione ed eterogeneità ed, in particolare, nel settore dei

<sup>51</sup> Si veda, ad esempio, la decisione della Corte di giustizia 10 giugno 1999, Causa C-346/97, *Braathens Sverige AB*. La sentenza ha dichiarato illegittima un'imposta ambientale spagnola applicata al traffico aereo e calcolata in funzione del consumo di carburante e delle emissioni inquinanti, poiché la relativa disciplina era incompatibile con la direttiva 92/81/CEE.

<sup>52</sup> In tal senso, VERRIGNI, *Le Accise in AA. VV. Lo stato della fiscalità nell'Unione europea* (Università di Bologna "Alma Mater Studiorum").

<sup>53</sup> A fini comparativi, si pensi che, in materia di imposta sul valore aggiunto, ambito in cui si è raggiunto, senz'altro, il maggior livello di armonizzazione comunitaria, la facoltà di istituire ulteriori tributi è vietata, diversamente dalle accise. L'art. 33, n. 1, della *sesta direttiva* vieta infatti agli Stati membri di istituire altre imposte sulle cifre d'affari.

<sup>54</sup> L'art. 3, par. 2, della Direttiva 92/81/CEE dispone che gli oli minerali possano essere soggetti ad altre forme di imposizione indiretta con finalità specifiche, purché esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

<sup>55</sup> Ad esempio, lo Stato italiano è stato autorizzato dalla Comunità, con Decisione del Consiglio 265/02/CE, a norma dell'art. 8, par. 4 della direttiva 92/81/CEE, ad applicare un regime temporaneo (fino al 30/6/2004) di aliquote d'accisa differenziate ad alcuni carburanti contenenti *biodiesel* (Tale regime è disciplinato, a livello interno, dall'art. 21, co. 6°, del DL 504/95 e dal Decreto Interministeriale 256/2003).

carburanti<sup>56</sup>. Conseguentemente, negli ultimi anni, è sorta la tendenza a contenere, entro i limiti del possibile, questi particolarismi fiscali che sono causa di distorsione del Mercato unico ed ostacolano un'efficace politica ambientale<sup>57</sup>. Va in questa direzione la già citata direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità e che ha abrogato le due direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE.

La responsabilità crescente della Comunità in materia di tassazione ambientale, legata come abbiamo visto ad esigenze di omogeneità normativa e di rafforzamento internazionale delle politiche ambientali, incontra, tuttavia, una certa resistenza da parte degli Stati membri, i quali, presumibilmente, conserveranno anche in futuro, grazie al principio della sussidiarietà (e causa del requisito dell'unanimità in sede di decisione del Consiglio), una ampia libertà e, quindi, una competenza prevalente, al punto che l'evoluzione della tassazione ambientale dipenderà significativamente dalle scelte e dai percorsi nazionali.

Per definire un quadro esauriente, occorre, pertanto, analizzare quale sia il margine di manovra degli Stati membri nella promozione di queste politiche, tenendo presente che la discrezionalità delle scelte legislative nazionali incontra precisi limiti, non solo nelle direttive comunitarie, ma anche in alcune norme del Trattato istitutivo.

### 3. *Le competenze degli Stati in materia di tributi ambientali e i vincoli del Trattato CE*

La questione della congruità di una norma nazionale con il diritto comunitario talvolta ha origine dal difficile equilibrio tra gli obiettivi e gli interessi differenti, tutelati dal Trattato istitutivo. In tal senso una norma nazionale che istituisce o disciplina un tributo ecologico, pur perseguendo la finalità della tutela ambientale, può ostacolare altri obiettivi della Comunità europea, provocando, ad esempio, delle distorsioni al mercato e alla concorrenza. Le politiche nazionali sull'ambiente devono essere quindi coordinate con altri principi fondamentali del diritto comunitario<sup>58</sup>.

La Commissione europea, nel 1997, constatando il proliferare di tasse e imposte ecologiche nei Paesi europei, sentì l'esigenza di chiarire il quadro normativo comunitario applicabile a questi tributi e pubblicò un documento, che, ancora oggi, rappresenta un valido supporto informativo sulla portata dei vincoli del diritto comunitario alla tassazione ambientale<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> Come rileva il Libro verde *Verso una strategia europea di sicurezza dell'approvvigionamento energetico*, cit., p. 67, nel settore delle energie rinnovabili, a livello nazionale sono state adottate numerose esenzioni o riduzioni fiscali, ma in modo disuguale tra gli Stati membri. La Commissione, peraltro, nota come, talvolta, le misure fiscali nazionali possano avere effetti dannosi sul commercio di questi prodotti: ad esempio, nel caso dei *biocarburanti*, alcuni Stati continuano ad applicare l'*accisa*, con l'effetto di marginalizzare completamente questi combustibili (già di per sé altamente costosi) nel mercato.

<sup>57</sup> In tal senso si veda COMMISSIONE UE, Comunicazione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato Economico e Sociale - *La politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire*, COM (2001) 260 def..

<sup>58</sup> Come sostiene HERREIRA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, (Madrid, 2000), p. 138, nel diritto comunitario non esiste una relazione gerarchica tra la protezione ambientale e gli altri principi fondamentali, fatta eccezione per certi divieti che hanno natura inderogabile. Escluso quest'ultimo caso, il conflitto tra obiettivi e norme fondamentali si deve risolvere attraverso una ponderazione e un compromesso tra interessi diversi secondo un criterio di proporzionalità.

<sup>59</sup> COMMISSIONE CE, Comunicazione, *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit..

Schematicamente, possiamo individuare due categorie di regole comunitarie che trovano applicazione in questo settore e che sono riconducibili alle due fonti del diritto comunitario, ovvero il Trattato istitutivo e la normativa derivata europea.

In merito alle norme primarie del diritto comunitario, rilevanti sotto un profilo fiscale, occorre ricordare che queste norme hanno efficacia diretta e quindi trovano applicazione immediata, senza la necessità di una misura esecutiva di diritto derivato<sup>60</sup>.

Notoriamente, le norme fiscali del Trattato concernono, principalmente, l'unione doganale tra gli Stati membri e la tassazione delle merci e sono sancite dagli artt. 25-27, concernenti i dazi doganali e tasse di effetto equivalente, e dall'art. 90, che sancisce il divieto di discriminazione fiscale dei prodotti stranieri. Accanto a queste regole "esplicitamente" fiscali, vigono altre norme che non riguardano segnatamente la materia tributaria, come, ad esempio, le norme sulla concorrenza e gli aiuti di Stato (artt. 87-89), le disposizioni in materia di trasporti, relativamente al divieto di discriminazione (art. 77) e le norme sulle restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione e le misure di effetto equivalente (artt. 28-31).

### 3-a) Il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente

Con riguardo alle norme sui dazi doganali e la fiscalità interna, la loro *ratio* si fonda sulla necessità di costituire un mercato interno europeo, privo di barriere doganali e fiscali ostacolanti il commercio europeo. Gli artt. 9-12 vietano, a tal fine, l'istituzione di dazi doganali tra gli Stati membri e, analogicamente, qualsiasi tassa che, con denominazione diversa, ha un effetto equivalente ad un dazio doganale<sup>61</sup>. La *ratio* della norma comunitaria si spiega con la consuetudine degli Stati di raggirare, vigendo un regime di abolizione dei dazi doganali, i divieti pattuiti, stabilendo tributi interni che assumono in modo occulto una funzione protezionistica<sup>62</sup>. Così, come più volte statuito dalla Corte di giustizia, un onere pecuniario, anche se minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e gravante sulle merci nazionali o estere a causa del fatto che varcano una frontiera, sebbene non sia un dazio doganale vero e proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente, vietata, in quanto tale, dal Trattato<sup>63</sup>.

Un aspetto degno di nota, in ordine alla nozione di tassa di effetto equivalente, concerne lo specifico connotato protezionistico necessario per la configurabilità della fattispecie vietata dalla norma comunitaria. Ai fini dell'accertamento di una violazione dell'art. 23, ciò che rileva, secondo la Corte<sup>64</sup>, non è tanto l'intenzione protezionistica

<sup>60</sup> Questo principio è stato per la prima volta formulato dalla Corte di giustizia nella sentenza *Molkerei-Zentrale* (3 aprile 1968, Causa C-28/67). In tale occasione, non solo è stata affermata la diretta applicabilità (il riferimento era all'art. 90, par. 1) dei divieti comunitari, ma anche il diritto immediato dei soggetti privati, oltre agli Stati, a contestare la violazione di questi divieti da parte di una norma nazionale.

<sup>61</sup> A titolo informativo, le tasse vietate dal Trattato non devono essere confuse con gli oneri che costituiscono il corrispettivo dei servizi agli importatori. Si devono verificare, però, due condizioni: il servizio deve essere effettivamente prestato all'importatore e l'importo del corrispettivo deve essere proporzionato al servizio stesso. Si veda, a titolo di esempio, la sentenza 9 novembre 1983, causa 158/82, *Commissione/Danimarca*.

<sup>62</sup> Come afferma ARMELIA, *I dazi doganali*, in UCKMAR V. (a cura di) *Corso di diritto tributario internazionale* (Padova, 1999), p. 143, risulta evidente la natura di ostacolo della tassa di effetto equivalente alla libertà di circolazione delle merci, da ritenersi ancor più grave per essere un prelievo talvolta occulto di cui è difficile stabilire l'effettiva incidenza economica.

<sup>63</sup> Cfr. sentenza 7 dicembre 1995, Causa C-45/94, *Cámara de Comercio di Ceuta*.

<sup>64</sup> Si veda, tra le altre, la sentenza 14 dicembre 1962, Cause riunite C-23/62, *Commissione/Lussemburgo e Belgio*.

(eventualmente dissimulata) del legislatore fiscale, quanto l'oggettiva efficacia della misura tributaria ad incidere sul mercato e sulla concorrenza<sup>65</sup>. Si può facilmente intuire come questa interpretazione giurisprudenziale abbia, di gran lunga, esteso l'operatività e l'efficacia della norma.

In base al quadro normativo comunitario e alla giurisprudenza interpretativa e integrativa della Corte consolidatasi nel tempo, un tributo potrebbe essere illegittimo, in quanto considerato tassa di effetto equivalente, qualora preveda l'esenzione di una parte cospicua della produzione nazionale o colpisca esclusivamente i beni di importazione oppure, venendo applicato in modo uniforme, sia finalizzato al sostenimento di tutti i produttori nazionali.

Un'ulteriore particolarità della disposizione comunitaria concerne le fattispecie soggettive che possono rientrare nel campo di applicazione del divieto in commento. Tradizionalmente, il divieto di misure fiscali protezionistiche è stato concepito in un'ottica internazionale, ossia a protezione di quei soggetti stranieri che commerciano nel mercato nazionale o, simmetricamente, di quei soggetti nazionali che esportano all'estero. Il divieto comunitario, invece, ha una sfera di applicazione più ampia, poiché opera anche rispetto fattispecie interne agli Stati, vietando quelle forme di imposizione che colpiscono il commercio o il transito di merci da una regione ad un'altra di uno stesso Paese<sup>66</sup>. Si può comprendere la potenziale rilevanza del divieto comunitario anche in rapporto alla fiscalità degli Enti locali<sup>67</sup>.

Si deve infine ricordare che il divieto di dazi e tasse equivalenti è inderogabile, a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo (comprese le finalità ambientali) per il quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano<sup>68</sup>. In merito, la giurisprudenza comunitaria ha assunto un orientamento univoco contrapponendosi a chi sosteneva l'applicazione analogica delle deroghe, previste dall'art. 30 per le restrizioni quantitative (vedi *infra*), al divieto dell'art. 23<sup>69</sup>.

Chiariti gli elementi essenziali del divieto comunitario, resta, a questo punto, da appurare in che modo un tributo ambientale possa interferire con la libera circolazione intracomunitaria.

L'ipotesi tipica di violazione del divieto di tassa di effetto equivalente è quella dei tributi che colpiscono le merci ad impatto ambientale al momento o per il fatto di transitare i confini nazionali. La finalità ambientale di questo tipo di misure non è tale da mitigare l'operatività del divieto stabilito dal Trattato, che, come già indicato, è inderogabile.

<sup>65</sup> Come sostiene MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente* (Padova, 1984), p. 28 ss., ai fini dell'art. 23 CE, sono del tutto irrilevanti gli scopi immediati che il legislatore si propone allorché pone in essere un determinato tributo: ciò che determina l'illegittimità dello stesso è la possibilità che il tributo arrechi pregiudizio al commercio intracomunitario.

<sup>66</sup> In tal senso, si è espressa la Corte di giustizia nella sentenza 9 Settembre 2004, Causa C-72/03, *Carbonati Apuani*, nella quale è stata riconosciuta l'applicabilità del divieto di tasse di effetto equivalente a "tutto il territorio doganale", compreso quindi lo spazio interno agli Stati. La decisione in commento ha sancito illegittimità di una norma italiana (art. 2, co. 2<sup>a</sup>-ter, del decreto legge 26 gennaio 1999, n. 8) statuyente una tassa applicata sui marmi estratti nel Comune di Carrara ed esportati dal suo territorio.

<sup>67</sup> Si pensi in particolare alle possibili applicazioni che il divieto di tasse di effetto equivalente potrebbe avere in riferimento alle Regioni italiane le quali, tra l'altro, stanno sperimentando, in autonomia, diverse misure di fiscalità ambientale. Per una trattazione organica sull'evoluzione, anche in senso ambientale, della finanza degli Enti locali italiani, cfr. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, cit..

<sup>68</sup> L'inderogabilità assoluta di questo divieto è stata, più volte, affermata dalla Corte di giustizia e, in particolare, nelle sentenze 1° luglio 1969, causa 24/68, *Commissione/Italia* e 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi*.

<sup>69</sup> In merito si veda MARESCA, *op. cit.*, p. 31 ss..

Accanto a questa ipotesi tradizionale, la violazione del divieto in commento può sussistere anche nell'ambito di altre forme di tassazione, che si contraddistinguono o per il presupposto della tassazione o per la natura dei beni tassati o per la destinazione finanziaria del gettito.

Si pensi, ad esempio, all'imposizione sul trasporto di rifiuti o di altri residui<sup>70</sup>. La peculiarità di questa fattispecie si rinviene nel fatto che i rifiuti non sono in linea di principio merci *stricto sensu*, poiché non hanno valore economico, se si escludono i rifiuti riciclabili o comunque riutilizzabili nel processo produttivo. Tuttavia, la Corte di giustizia<sup>71</sup> ha riconosciuto la qualifica di merci ai rifiuti, a prescindere dalla possibilità di riciclaggio, rendendosi pertanto applicabile alla loro imposizione anche il divieto di tasse di effetto equivalente. In base a questo orientamento, possiamo, quindi escludere la legittimità di un tributo nazionale finalizzato a colpire il transito transfrontaliero di rifiuti.

Un ulteriore esempio *sui generis* di tributo ecologico vincolato dal divieto comunitario è dato dalla tassazione del trasporto (su strada) in funzione del peso delle merci trasportate<sup>72</sup>. La peculiarità di questa tipologia di tributo sta nel fatto che la finalità ambientale non è connessa al tipo di prodotti trasportati. In tal caso, lo scopo della misura è quello di disincentivare il ricorso all'autotrasporto in favore di mezzi di trasporto più ecologici (ferrovia, trasporto fluviale, ecc.). In questa ipotesi la violazione della norma comunitaria si produrrebbe, qualora il tributo si applicasse esclusivamente al transito transfrontaliero.

Un'altra fattispecie controversa concerne il caso di misure fiscali nazionali a finalità ambientale, ma con effetto protezionistico latente. Recentemente, la Commissione tributaria provinciale di Palermo (sentenza 5 Gennaio 2004 n. 1203) ha affrontato il tema delle tasse di effetto equivalente, rilevando una violazione del diritto comunitario da parte della L.R.S. 2/2002. L'art. 6 istituiva un prelievo a carattere ambientale, individuandone il presupposto nella proprietà di gasdotti. Benché la norma non rappresentasse formalmente un dazio doganale, una attenta lettura della sua disciplina giuridica ha indotto a ritenere che l'oggetto del tributo non fossero le infrastrutture di trasporto ma il transito di metano, proveniente peraltro dall'estero, profilandosi così una violazione del divieto comunitario<sup>73</sup>. Nel caso in commento, l'elemento controverso è rappresentato dallo scostamento tra il presupposto impositivo formale, previsto dalla norma, e il presupposto effettivo, che è all'origine del carattere protezionistico del tributo<sup>74</sup>. Questa interpretazione è, del resto, conforme con la giurisprudenza della Corte europea, secondo la quale, come si è detto, l'aspetto peculiare delle tasse di effetto equivalente è la loro oggettiva idoneità ad incidere sugli scambi.

<sup>70</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 140.

<sup>71</sup> Sentenza 9 luglio 1992, Causa C-2/90, *Commissione/Belgio*.

<sup>72</sup> Cfr. HERREIRA MOLINA, *op. cit.*, p. 141.

<sup>73</sup> Per un commento sulla sentenza e sugli effetti della stessa nel nostro ordinamento, si segnala di ALFANO, oltre a *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, cit., *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario - a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia (nota a Commiss. trib. prov. di Palermo, sentenza 5 gennaio 2004, n. 1203)* in *Tributimpresa* (ROMA, 2004, n. 3).

<sup>74</sup> Del resto, è la stessa finalità ambientale della norma che induce ad individuare, come oggetto effettivo del tributo, il gas metano trasportato, che è la vera fonte di inquinamento. Cfr. ALFANO, *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario...*, cit., par. 2.

Un' ulteriore fattispecie di tassa di effetto equivalente che può verificarsi in materia di fiscalità ambientale sussiste nell'ipotesi di un tributo ecologico integralmente rimborsato solo ai produttori nazionali ed, in particolare, di un tributo rimborsato ai produttori nazionali per svolgere una certa attività a carattere ambientale<sup>75</sup>. In tal caso anche se il tributo di per sè non sia discriminatorio, la destinazione del gettito produce un effetto equiparabile a quello di un tributo ad applicazione disparitaria, ostacolando, parimenti, la finalità dell'art. 23.

Un ultimo caso di conflitto tra la finalità ambientale e il divieto di tasse di effetto equivalente, si può verificare quando uno Stato membro grava fiscalmente le merci straniere onde compensare i produttori nazionali per lo svantaggio competitivo derivante da una normativa ambientale particolarmente severa. La natura protezionistica di questo tipo di misure è alquanto evidente e non suscita incertezze la questione della sua illiceità rispetto alla norma comunitaria.

### 3-b) Il divieto di discriminazione fiscale

L'art. 90, invece, con analoghe finalità a quelle degli artt. 9-12, vieta le imposizioni interne che discriminino i prodotti di altri Stati membri e proteggano la produzione nazionale<sup>76</sup>.

L'evidente finalità della norma si deve accordare con la libertà degli Stati membri di istituire il regime fiscale che ritengono più opportuno. In tal senso, possiamo affermare che il divieto di misure fiscali discriminatorie ha carattere relativo (a differenza del divieto di tasse di effetto equivalente) poiché deve contemperarsi con obiettivi di politica economica non contrari agli scopi del diritto comunitario o riconosciuti dal diritto comunitario stesso<sup>77</sup>.

La Corte di giustizia ha pertanto indicato un insieme di principi guida per individuare il confine tra divieto di discriminazione e libertà fiscale. In questo contesto, un regime nazionale che regola un tributo deve essere, innanzitutto, sufficientemente trasparente da consentire di determinare se l'onere fiscale dei prodotti di altri Stati membri sia superiore a quello che grava sui prodotti nazionali analoghi; in secondo luogo è ammissibile una differenziazione fiscale tra prodotti analoghi, ma tale disparità deve essere coerente con la normativa e gli obiettivi comunitari e deve fondarsi su criteri oggettivi<sup>78</sup>.

<sup>75</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 142.

<sup>76</sup> Come sostiene MARESCA, *op. cit.*, p. 91, il divieto di tasse di effetto equivalente e il principio di non discriminazione fiscale, benché si applichino a distinte fattispecie di norme fiscali, perseguono la medesima finalità che è quella di garantire la libera circolazione delle merci.

<sup>77</sup> Peraltro, secondo AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale* (Padova, 1998), p. 196, il carattere relativo del divieto di discriminazione fiscale conseguirebbe dall'assenza, anche nel settore dell'imposizione indiretta, di una rilevante armonizzazione comunitaria, che lascia agli Stati membri una competenza primaria nella scelta degli obiettivi di politica economica.

<sup>78</sup> Ad esempio la qualità del prodotto, la natura delle materie prime impiegate o i procedimenti di fabbricazione seguiti. La differenziazione nei livelli di tassazione deve applicarsi, come è evidente, non solo alla produzione nazionale, ma anche a quella proveniente dall'estero, nel momento in cui anche negli altri Paesi membri sussistono le medesime differenze nei processi di produzione e nel tipo di materie prime impiegate. Conseguentemente, una norma nazionale che riserva diversi oneri fiscali alla produzione nazionale a seconda dei sistemi di produzione o delle merci impiegate, ma disciplina la tassazione dei prodotti stranieri indistintamente, ossia a prescindere dai processi produttivi o dalle materie prime impiegate, di modo che il carico fiscale sui prodotti stranieri è in alcuni casi maggiore, viola il divieto di discriminazione fiscale. Si veda al riguardo la sentenza 17 febbraio 1976, Causa C-45/75, *Rewe*, nella quale la Corte ha, tra l'altro, precisato che non si possa giustificare la disparità di trattamento fiscale tra il prodotto importato e quello nazionale, soggetto ad agevolazione, con l'impossibilità, per l'Amministrazione nazionale, di verificare, per le importazioni, la sussistenza dei requisiti necessari per accordare la suddetta agevolazione. Questo principio, come vedremo, ha rilevanza anche in materia di tassazione ambientale.

Inoltre, al fine di verificare se sussista una discriminazione, occorre appurare se la differenziazione fiscale concerne prodotti simili oppure no. In tale ultimo caso, potrà trovare applicazione il secondo comma dell'art. 95, che vieta un'imposizione interna intesa a proteggere altre produzioni nazionali<sup>79</sup>. Una delicata questione che si è posta di fronte agli interpreti del diritto comunitario concerne il rapporto tra i due commi dell'articolo la cui linea di confine si incentra, come è intuibile, sull'ambiguo concetto di *similarità* delle merci. In merito la Corte di giustizia ha statuito che per merci *similari* si intendono quei prodotti che abbiano, agli occhi del consumatore, proprietà analoghe o rispondano alle medesime esigenze, senza che vi sia, quindi, tra gli stessi un'assoluta identità; per merci *non simili* si deve intendere, invece, prodotti che, seppure diversi, si trovino in rapporto di concorrenza, sia pure parziale, indiretta o potenziale<sup>80</sup>. Nell'ipotesi di applicazione del secondo comma, l'elemento determinante che porta ad integrare la fattispecie discriminatoria è dato dallo scopo segnatamente protezionistico della misura fiscale, tale da alterare le condizioni di concorrenza. È la sussistenza di questo effetto che comporta la violazione del divieto comunitario, fermo restando che, in linea di principio, l'assoluta parità di trattamento fiscale, necessaria tra merci *similari*, non è, invece, richiesta per le merci *non simili*<sup>81</sup>. È evidente, pertanto, che il divieto previsto dal secondo comma dell'art. 90 abbia carattere eccezionale dato che le condizioni per la sua applicazione sono molto più limitate. Questa interpretazione appare, peraltro, quella politicamente più *opportuna*, poiché un approccio interpretativo estensivo avrebbe portato, come è intuibile, a limitare drasticamente la libertà fiscale degli Stati<sup>82</sup>.

Una questione da approfondire concerne il rapporto tra il principio di non discriminazione fiscale, sancito dall'art. 90, e il divieto di tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale, tra i quali vi sono evidenti analogie<sup>83</sup>. Al riguardo, la Corte di giustizia ha chiarito che il ricorso al principio di non discriminazione fiscale sia circoscritto ai casi in cui un tributo non ha come effetto quello di colpire i prodotti stranieri per il fatto di essere importati, ma, nell'ambito di un sistema generale, colpendo differenzialmente i prodotti in base a criteri oggettivi, a prescindere dall'origine di essi, determina, però, un ingiustificato svantaggio per i produttori stranieri. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un tributo, applicato universalmente, che risulta essere più oneroso per i produttori stranieri oppure al caso di un'esenzione fiscale applicata solo ad una parte dei produttori nazionali. In tali ipotesi non si può parlare di una tassa di effetto equivalente, poiché l'onere fiscale non grava solo sui produttori stranieri, ma anche su quelli nazionali, sebbene in misura ridotta. Si potrebbe, invece, configurare una discriminazione fiscale interna, qualora il mancato beneficio di uno sgravio o il maggiore onere gravan-

<sup>79</sup> Tale disposizione ha una funzione di completamento della norma base, con la finalità di impedire misure protezionistiche che esulano dal primo comma dell'articolo. Si pensi al caso in cui la similarità sia strumentalmente contestata o possa effettivamente mancare. Ciò nonostante, gli Stati potrebbero impiegare un'imposizione interna comunque finalizzata indirettamente a proteggere la produzione nazionale. Cfr. CARMINI - MAINARDI, *op. cit.*, p. 52.

<sup>80</sup> Vedi, in tal senso, la sentenza 15 luglio 1982, Causa C-216/81, *Cogis*.

<sup>81</sup> Analogamente cfr. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 213.

<sup>82</sup> Analogamente cfr. STAMMATI, *Commentario art. 95 in Commentario CEE (1965)*, p. 776.

<sup>83</sup> Questa distinzione è importante perché il divieto di discriminazione fiscale ai sensi dell'art. 90 e il divieto di dazi e tasse di effetto equivalente non sono cumulabili. In tal senso vedi sentenze 23 aprile 2002, causa C234/99, *Nygård*, punto 17, sentenza 19 settembre 2002, causa C101/00, *Tulliasiamies e Siilin*, punto 115, e sentenza 17 giugno 2003, causa C383/01, *De Danske Bilimportører*, punto 33.

te sulle merci straniere penalizzi i produttori di altri Stati membri in modo ingiustificato, ossia senza che la discriminazione trovi una giustificazione in una finalità compatibile con il diritto comunitario<sup>84</sup>.

Venendo al rapporto tra principio di non discriminazione fiscale e tassazione ambientale, le ipotesi di tributi ecologici, rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 90, sono principalmente riconducibili alla fattispecie di misure di tassazione differenziale gravanti sui prodotti in funzione della loro capacità inquinante. Si è detto che una differenziazione nella tassazione dei prodotti è ammissibile ma deve fondarsi su criteri oggettivi e deve essere conforme agli obiettivi comunitari. In linea di principio, quindi, una tassazione differenziale fondata su motivi di tutela ambientale rappresenta una misura legittima<sup>85</sup> ed anche nell'ipotesi in cui gli importatori fossero i soggetti maggiormente penalizzati<sup>86</sup>.

Tuttavia, possono sussistere delle ipotesi in cui, nonostante la finalità ambientale, le misure fiscali producano una violazione del divieto comunitario. Al riguardo, appare utile operare una distinzione in base alle fattispecie contemplate dall'art. 90 e concernenti, rispettivamente, la discriminazione fiscale delle merci similari e le misure di imposizione interna intese a proteggere altre produzioni nazionali.

Sotto il primo aspetto, può accadere che il regime agevolato speciale riservato ai prodotti meno inquinanti non venga accordato, senza giustificazione alcuna, ai medesimi prodotti (con le medesime caratteristiche ambientali) provenienti da altri Stati membri o che lo Stato non lo possa accordare, per motivi oggettivi, ai produttori stranieri, ad esempio per ragioni di controllo amministrativo.

Mentre la prima ipotesi non suscita incertezze, l'altro caso appare, invece, più controverso. Può accadere, in effetti, che uno Stato riservi una agevolazione fiscale a prodotti di minor impatto ambientale, con la condizione di adempiere determinate procedure di certificazione attestanti la natura dei processi produttivi o la tipologia delle materie prime impiegate. Se questi adempimenti amministrativi non generano complicazioni per i produttori nazionali, lo Stato potrebbe avere grosse difficoltà ad ottenere analoghe garanzie dai produttori stranieri<sup>87</sup> e, conseguentemente, potrebbe essere indotto ad escludere a priori le merci straniere dall'agevolazione. Sulla questione la Corte di giustizia è intervenuta<sup>88</sup>, sostenendo, in modo univoco, che lo Stato non può discriminare il produttore straniero, nonostante le comprensibili ragioni di questa disparità di trattamento; conseguentemente, o l'agevolazione ai produttori nazionali viene soppressa o viene accordato alle merci straniere un trattamento fiscale equiparabile, eventualmente mediante particolari adempimenti amministrativi che, tuttavia, non devono essere eccessivamente onerosi.

<sup>84</sup> Per un approfondimento, si veda la sentenza 17 luglio 1997, Causa C-90/94, *Haahr Petroleum*.

<sup>85</sup> Come ha dichiarato la Corte nella sentenza 2 aprile 1998, Causa C-213/96, *Outokumpu Oy.*, l'art. 90 CE non osta a che "...un tributo interno ..... vari a seconda delle modalità di produzione e delle materie prime utilizzate, qualora tale differenziazione sia fondata su considerazioni di natura ambientale. Infatti, la tutela dell'ambiente costituisce uno degli scopi essenziali della Comunità. Questa ha in particolare il compito di promuovere una crescita duratura e non inflazionistica che rispetti l'ambiente e la sua azione comporta una politica in tale settore."

<sup>86</sup> Ad esempio, si veda la sentenza 14 gennaio 1981, causa 140/79, *Chemial Farmaceutici*.

<sup>87</sup> La questione dei controlli tecnico-amministrativi tende a complicarsi nella misura in cui il progresso tecnologico favorisce il moltiplicarsi di distinzioni merceologiche di difficile individuazione e rilevanti anche dal punto di vista dell'incidenza ambientale. Si pensi, a titolo di esempio, al settore dei prodotti riciclati. In tal senso si veda VAN CALSTER, *Tposy-Turvey: the Europea Court of Justice and Border (Energy) Tax Adjustements - Should The World Trade Organization follow suit?* in AA.VV. *Critical Issue in environmental taxation* (London, vol. I), p. 315.

<sup>88</sup> Cfr. sentenza, *Outokumpu Oy.*, cit..

Un altro specifico ambito in cui si può configurare una potenziale discriminazione su prodotti simili, concerne gli incentivi fiscali nella tassazione dei rifiuti<sup>89</sup>. Uno Stato, ad esempio, potrebbe adottare specifiche agevolazioni per investimenti tecnologici volti alla riduzione di residui e rifiuti. L'agevolazione, ovviamente, potrebbe riguardare i rifiuti nazionali, poiché venendo applicata in capo al produttore, non potrebbe accordarsi ai rifiuti importati, posto che il soggetto passivo non è il produttore dei rifiuti stessi, bensì l'importatore. Questo caso appare alquanto controverso e di difficile soluzione. Tuttavia, dando dell'art. 90 un'interpretazione restrittiva, si può ritenere questa tipologia di misure legittima<sup>90</sup>.

Passando ad analizzare la portata del secondo comma dell'art. 90 sulla materia della tassazione ambientale, anzitutto, si deve mettere in evidenza la difficoltà nel configurare fattispecie sottoposte al vaglio della disposizione. Verificare la sussistenza di una disparità di trattamento fiscale, lecita o illegittima, è un compito più agevole quando si confrontano prodotti nazionali e stranieri simili. Abbiamo già evidenziato la *ratio* antiprotezionistica della norma, la quale ha, come finalità, il contenimento di quelle misure fiscali finalizzate a aggirare il divieto del primo comma e, comunque, idonee a ostacolare, sebbene indirettamente, la libera circolazione delle merci. All'uopo, gli elementi determinanti si rinvengono segnatamente nella sussistenza di una potenziale concorrenzialità tra i prodotti *non* simili e nell'accertamento di effetti protezionistici della norma nazionale. Affrontando la questione, sotto lo specifico profilo della tassazione ambientale, la verifica della compatibilità della legislazione tributaria con la norma in commento deve indicare se un sistema fiscale nazionale adottato, coerentemente, il medesimo criterio di politica ambientale, seguito per la tassazione dei prodotti importati, anche per altre categorie di prodotti nazionali con analoga incidenza sull'ambiente ed aventi carattere concorrenziale rispetto alle merci straniere<sup>91</sup>. In caso contrario, il sistema fiscale nazionale, assumendo un connotato protezionistico, violerà l'art. 93, co. 2°.

Un'ultima riflessione, infine, merita la questione dei limiti della giurisprudenza comunitaria in ordine alla sindacabilità, a norma dell'art. 90, delle scelte nazionali in materia di fiscalità ambientale.

La Corte di giustizia, al riguardo, ha affermato che, nel valutare la sussistenza di un equo temperamento tra obiettivo ambientale e libera circolazione delle merci da parte di una norma nazionale, non si possa fare ricorso ad un criterio di *proporzionalità*. La conformità di una misura fiscale ambientale al principio di non discriminazione non può essere valutata in termini di adeguatezza proporzionale della misura alla finalità ambientale. La Corte, in altre parole, non può asserire che un onere fiscale gravante su determinati beni importati sia eccessivo rispetto allo specifico obiettivo ecologico<sup>92</sup> o confutare le scelte dei legislatori nazionali in merito alla validità dei particolari criteri ambientali adottati per la differenziazione fiscale. Nell'orientamento della Corte s'intravede il delicato problema politico rappresentato dal difficile rapporto

<sup>89</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 145.

<sup>90</sup> Così WASMEIER, *Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraumes bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes*, (Monaco, 1995), p. 132.

<sup>91</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 148.

<sup>92</sup> In tal senso, si veda la sentenza 5 aprile 1990, Causa C-132/88, *Commissione/Grecia*, punto 17.

tra la libertà statale, insindacabile in riferimento alle scelte di politica economica effettuate dagli Stati membri e l'esigenza della tutela degli operatori intracomunitari<sup>93</sup>.

Quest'affermazione va, in parte, corretta sotto due distinti aspetti. Il criterio di proporzionalità è, innanzitutto, ammissibili in ordine alla valutazione degli eventuali oneri amministrativi gravanti sugli importatori per beneficiare di agevolazioni fiscali a finalità ambientale. Come già indicato, uno Stato membro non può statuire delle incombenze di natura amministrativa eccessivamente onerose<sup>94</sup>. In secondo luogo, l'insindacabilità delle scelte politiche dei legislatori nazionali non osta alla valutazione dell'idoneità della misura fiscale rispetto all'obiettivo ambientale. Altrimenti, sarebbe alquanto facile per uno Stato aggirare il divieto dell'art. 90, ostentando un presunto obiettivo di natura ecologica<sup>95</sup>.

### 3-c) Gli aiuti di Stato

Passando alle norme del Trattato non specificamente fiscali, una particolare attenzione merita la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato.

Un primo aspetto da chiarire riguarda il rapporto tra la normativa sugli aiuti di Stato e le norme precedentemente analizzate. La compatibilità di un aiuto con le norme sulla concorrenza non lo rende necessariamente legittimo, qualora siano violati il principio di non discriminazione fiscale o il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente<sup>96</sup>. In concreto, quindi, la Commissione, organo garante della concorrenza, dovrà valutare prioritariamente la conformità di un tributo ambientale a queste regole.

La *ratio* della normativa sulla concorrenza si ricollega all'obiettivo del Trattato di creare un mercato europeo fondato sulla libera ed equa competizione tra le imprese. In tale ottica e sotto lo specifico profilo degli aiuti di Stato, un incentivo pubblico può rappresentare un ostacolo, poiché può procurare un vantaggio economico alle imprese beneficiarie tale da mutarne la forza competitiva sul mercato, con evidenti effetti protezionistici negli scambi intracomunitari<sup>97</sup>.

A tal fine, l'art. 87 statuisce che «...sono incompatibili con il mercato comune, 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»

Il divieto di aiuti di Stato ha, però, carattere relativo, poiché può essere derogato, come riconosce il Trattato stesso, in alcune ipotesi, elencate nei paragrafi 2 e 3 dell'art. 87<sup>98</sup>.

<sup>93</sup> Analogamente, vedi AMATUCCI, *op. cit.*, p. 102.

<sup>94</sup> Si veda in tal senso, la sentenza 7 aprile 1987, Causa C-196/85 *Commissione/Francia*, punto 14.

<sup>95</sup> Come rilevano alcuni Autori (vedi ad es. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 200), il vago riferimento ad obiettivi di politica economica, per legittimare diversi trattamenti fiscali previsti da norme nazionali, rischia di indebolire l'azione svolta dalla Comunità per eliminare la discriminazione e non è sufficiente una motivazione economica e/o sociale a dimostrare la compatibilità del regime fiscale differenziato con i principi del Trattato.

<sup>96</sup> Cfr. COMMISSIONE CE, *Comunicazione, Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 11.

<sup>97</sup> Secondo BALLARINO, *Manuale di diritto dell'Unione europea* (6 ed., Padova, 2001), oltre a questo effetto protezionistico, gli aiuti di Stato risultano particolarmente pericolosi poiché generano un *escalation* di rappresaglie tra gli Stati che può seriamente compromettere l'unione economica.

<sup>98</sup> Il paragrafo 2, in particolare, prevede deroghe agli aiuti a carattere sociale concessi ai consumatori e a quelli erogati per ovviare ai danni arrecati da calamità naturali o da altri eventi eccezionali. Il paragrafo 3, invece, si applica agli aiuti regionali e settoriali, agli aiuti per ovviare a gravi congiunture economiche, a quelli per la realizzazione di importanti progetti di interesse comune e a quelli per la promozione della cultura e la conservazione del patrimonio. La differenza tra le deroghe del paragrafo 2 e quelle del paragrafo 3 consiste nel fatto che, alle prime, il Trattato riconosce un'immediata compatibilità, mentre, per le seconde, la compatibilità è condizionata ad una valutazione della Commissione o del Consiglio.

In secondo luogo, non ogni misura economica statale che incida sul mercato può essere considerata aiuto di Stato. Secondo la Commissione europea, per l'applicazione dell'art. 87, par. 1, è necessario che si verifichino cumulativamente quattro condizioni<sup>99</sup>: a) deve riscontrarsi, in conseguenza dell'aiuto, un vantaggio economico all'impresa interessata<sup>100</sup>; b) l'aiuto deve essere concesso dallo Stato o comunque mediante risorse statali<sup>101</sup>; c) deve avere carattere specifico (cioè avvantaggiare solamente talune imprese o produzioni)<sup>102</sup>; d) infine deve esserne accertata l'incidenza sugli scambi tra gli Stati membri<sup>103</sup>.

Ai fini del presente lavoro, è necessario verificare come operano questi requisiti in relazione al particolare settore degli incentivi fiscali. Passeremo poi ad analizzare il rapporto tra la disciplina sugli aiuti di Stato e la specifica materia della tassazione ambientale.

Occorre precisare che l'applicazione delle norme sulla concorrenza in campo fiscale è una prassi relativamente recente, soprattutto in riferimento a quei settori dove è ridotta la regolamentazione comunitaria, come le imposte dirette. Ciò è dipeso, in buona parte, dall'evoluzione delle politiche di sviluppo degli Stati membri, che, vedendosi restringere dalle norme comunitarie il margine di azione nell'uso dei tradizionali strumenti di aiuto alle imprese, hanno fatto ricorso, sempre più frequentemente, a regimi alternativi di incentivo fiscale<sup>104</sup>.

Preliminarmente, occorre comprendere in che modo una misura fiscale possa rientrare nella nozione di aiuto di Stato: un regime fiscale potrebbe prevedere esenzioni o agevolazioni per determinati soggetti e in tal caso il vantaggio economico conseguito da questi ultimi sarebbe equivalente a quello derivante da una sovvenzione pub-

<sup>99</sup> Come ha sostenuto la Commissione UE, nella XXVI<sup>a</sup> Relazione sulla politica della concorrenza, SEC(97) 628 def., l'assenza di una sola di queste condizioni esclude la fattispecie di aiuto di Stato.

<sup>100</sup> Come rileva TESAURO G., *op. cit.*, p. 746, un aiuto di Stato procura ad un'impresa un vantaggio economicamente apprezzabile che altrimenti non si sarebbe realizzato.

<sup>101</sup> Come ha chiarito la Corte di giustizia nella sentenza 7 maggio 1998, Causa C-52/97, *Viscido* "la distinzione stabilita dall'art. 92, par. 1 del Trattato CE tra aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali, non significa che gli aiuti concessi da uno Stato costituiscano aiuti che siano o meno finanziati con risorse statali, ma è intesa solamente a ricomprendere nella nozione di aiuto non solo gli aiuti concessi direttamente dagli Stati, ma anche quelli concessi da Enti pubblici o privati designati o istituiti dagli Stati".

<sup>102</sup> Come sottolineano PROCIDA - SANTACROCE, *I regimi fiscali agevolati e il divieto di aiuti di Stato in AA. VV. Lo stato della fiscalità nell'Unione europea* (Università di Bologna "Alma Mater Studiorum"), in difetto del criterio di *selettività* ci si troverebbe di fronte ad una misura di carattere generale, non suscettibile, in quanto tale, di rientrare nel campo di applicazione dell'art. 87 CE.

<sup>103</sup> Ricorda TESAURO G., *op. cit.*, p. 748, che, ai fini della normativa comunitaria, non è importante la causa o lo scopo di un aiuto, ma il suo effetto.

<sup>104</sup> Come sostengono ROCCATAGLIATA - MEDICI, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista Italiana Diritto Pubblico Comunitario* (1998), p. 630, con l'integrazione dei mercati europei, gli Stati hanno perso alcuni strumenti di politica economica, come, ad esempio, le *svalutazioni competitive*, con le quali potevano favorire le esportazioni delle proprie imprese o permettere loro di mantenere una posizione prevalente sui mercati nazionali. Inoltre, visto lo stretto controllo della Commissione sui regimi di aiuto classici, è risultato naturale per gli Stati impiegare strumenti alternativi, come le agevolazioni in materia di fiscalità diretta che rientrano, oltretutto, in un settore normativo non armonizzato.

In tale contesto, la Commissione europea ha pubblicato un documento in cui sono stati delineati i principi guida della politica comunitaria su questa categoria di aiuti: *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato alle misure relative alla tassazione diretta delle imprese*, in GUCE C 384 del 10 dicembre 1998. Nonostante l'oggetto della comunicazione sia specificamente la materia delle imposte dirette, il documento, per alcuni aspetti, rappresenta un valido supporto per un'analisi di tutte le categorie di aiuto a carattere fiscale.

blica<sup>105</sup>. Questa interpretazione è coerente con l'art. 87, il quale, vietando gli aiuti erogati «sotto qualsiasi forma», non ha inteso operare una stretta demarcazione del concetto di aiuto.

Uno dei criteri essenziali per la valutazione degli aiuti di Stato è, come indicato in precedenza, quello del soggetto erogatore dell'aiuto. In rapporto alla materia fiscale, la regola comporta che, per l'applicazione del regime sugli aiuti di Stato, l'eventuale incentivo possa essere erogato anche da Enti regionali e locali o attraverso pratiche dell'Amministrazione fiscale<sup>106</sup>.

Altro requisito della disciplina comunitaria è quello dell'incidenza sugli scambi. Per ritenere soddisfatta questa condizione è, in primo luogo, necessario che il destinatario dell'aiuto svolga un'attività economica<sup>107</sup>. L'attività economica deve, inoltre, avere incidenza a livello intracomunitario. Nella prassi questo requisito è inteso in modo elastico, secondo un criterio di potenzialità<sup>108</sup>. Ad esempio, una attività priva di risvolti internazionali, ossia esercitata su scala locale, può soddisfare pienamente il requisito: infatti un eventuale aiuto statale potrebbe, se non ostacolare, arrecare uno svantaggio ad un'impresa non residente, intenzionata a penetrare il mercato locale<sup>109</sup>.

Infine, la disciplina comunitaria impone, come ulteriore requisito, il criterio della *selettività* e della *specificità*. L'art. 87 vieta, infatti, gli aiuti destinati a talune imprese o produzioni.

Al riguardo, è necessario evidenziare il carattere distintivo degli aiuti di Stato rispetto ad altre tipologie di misure economiche statali che, pur arrecando vantaggi a determinate imprese o settori, non sono incompatibili con le norme sulla concorrenza. In tal senso e con specifico riferimento alla materia tributaria, la disciplina comunitaria distingue gli aiuti di Stato dalle misure fiscali *a carattere generale*<sup>110</sup>. La *ratio* di questa distinzione si fonda sul fatto che ogni ordinamento tributario, inevitabilmente, comporta un trattamento fiscale diseguale tra i contribuenti. Queste disparità trovano giustificazione nella natura e nella struttura stessa di un sistema fiscale nazionale. Nello specifico, possiamo individuare due tipologie di misure che rientrano in questa logica: misure di *tecnica fiscale* e misure rispondenti ad obiettivi di politica economica generale<sup>111</sup>.

<sup>105</sup> Come sostiene la Commissione il vantaggio di un aiuto a carattere fiscale consiste in un alleggerimento dell'onere fiscale dell'impresa, derivante da una riduzione della base imponibile, da una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta, da un differimento oppure da una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale. Vedi COMMISSIONE UE, *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato...*, cit., p. 4.

<sup>106</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato...*, cit., p. 4.

<sup>107</sup> Come sostiene TESAURO G., *op. cit.*, p. 759, in merito al beneficiario dell'aiuto, è necessario individuare il destinatario effettivo e ciò non sempre è agevole. Un esempio, nel diritto tributario, è rappresentato dagli incentivi fiscali ai consumatori che, oltre ad avvantaggiare i consumatori stessi, allo stesso tempo e in modo indiretto, possono procurare benefici anche alle imprese produttrici.

<sup>108</sup> Secondo la giurisprudenza della Corte, l'aiuto deve essere idoneo ad incidere sugli scambi intracomunitari, senza che se ne debba accertare l'effettiva incidenza. Cfr. sentenza 21 marzo 1990, Causa C-142/87, *Belgio/Commissione*.

<sup>109</sup> Cfr. Sentenza 13 luglio 1988, Causa C-102/87, *Francia/Commissione*.

<sup>110</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato...*, cit., p. 5.

<sup>111</sup> Rientrano nella prima categoria le norme che fissano le aliquote progressive d'imposta, le norme sugli ammortamenti e sul riporto delle perdite, le disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale, ecc., mentre concernono la seconda le misure che perseguono obiettivi fondamentali, quali ricerca e sviluppo, ambiente, formazione ed occupazione, ecc..

Dalla definizione di misure fiscali *a carattere generale*, la disciplina comunitaria individuale, per derivazione, il connotato peculiare degli aiuti di Stato: un regime nazionale rientra nella fattispecie dell'art. 87, qualora tale regime, a carattere selettivo, non trovi giustificazione nel sistema fiscale generale, ma rappresenti, rispetto ad esso, un'eccezione<sup>112</sup>. In concreto, quindi, la valutazione di una misura fiscale nazionale dovrà innanzitutto verificare i caratteri essenziali del sistema fiscale generale e, successivamente, evidenziare se l'agevolazione accordata a certe imprese rientri nella logica del sistema stesso o rappresenti una deroga. Solo in quest'ultimo caso il criterio della selettività sarà soddisfatto<sup>113</sup>.

Un'ultima precisazione in merito agli aiuti di Stato a carattere fiscale concerne la particolare modalità con cui lo strumento fiscale può essere impiegato a sostegno delle imprese. Finora abbiamo considerato l'ipotesi di incentivi fiscali consistenti in esenzioni o agevolazioni accordate a determinati soggetti, ma il divieto comunitario opera, parimenti, nel caso in cui un tributo, applicato uniformemente, è destinato, mediante il suo gettito, a finanziare determinate imprese o produzioni. È evidente che, in questa ipotesi, l'aiuto si concretizza in una vera e propria sovvenzione.

Delineati i tratti essenziali della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato a carattere fiscale, occorre analizzare l'applicazione delle norme comunitarie in rapporto alla materia dell'ambiente.

La Commissione, proprio in riferimento agli aiuti di Stato a carattere ambientale, ha adottato, nel tempo, diverse comunicazioni, contenenti principi e criteri guida cui gli Stati membri si devono attenere. Attualmente, vige la Disciplina comunitaria pubblicata con la Comunicazione del 2001<sup>114</sup>, che offre, tra l'altro, un quadro esauriente dei criteri concretamente seguiti anche nei confronti di misure relative ai tributi ambientali.

Una peculiarità del settore è data dal fatto che la normativa sugli aiuti di Stato deve essere concordata con l'esigenza di tutela dell'ambiente, a norma dell'art. 6 CE. Di conseguenza, il divieto comunitario può essere derogato in ragione dell'obiettivo ambientale di un intervento statale<sup>115</sup>.

Il regime di relativo favore di cui possono godere gli aiuti a carattere ambientale presuppone, però, il rispetto di alcune condizioni, posto che la protezione dell'ambiente non ha carattere assoluto ma deve contemperarsi con l'esigenza di non alterare le condizioni di concorrenza.

Senza entrare nel dettaglio delle specifiche direttive disposte dalla Commissione per le diverse tipologie di aiuto<sup>116</sup>, appare utile individuare le linee guida che ispirano la politica sulla concorrenza in questo settore.

In via preliminare, merita osservare che la tutela dell'ambiente, oltre ad essere motivo di deroga al divieto dell'art. 87, impone, a sua volta, alcuni vincoli al potere degli Stati di concedere aiuti, vincoli che, quindi, condizionano la stessa disciplina sulla con-

<sup>112</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato...*, cit., p. 5.

<sup>113</sup> Peraltro, come sostengono PROCIDA - SANTACROCE, *op. cit.*, la distinzione tra aiuto e misura generale è, spesso, assai difficile giacché può facilmente accadere che la misura generale produca, nella sua concreta applicazione, degli effetti assai simili a quelli prodotti da un aiuto.

<sup>114</sup> COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente* (2001/C 37/03).

<sup>115</sup> Più precisamente, la base giuridica delle deroghe in materia ambientale è data dall'art. 87, par. 3, lettere b) e c). Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria...*, cit., p. 13.

<sup>116</sup> Gli aiuti di Stato nel settore dell'ambiente possono essere distinti in tre grandi categorie: gli aiuti per investimenti, gli aiuti al funzionamento e gli aiuti ad attività di assistenza-consulenza.



correnza. La Commissione, ad esempio, riconosce l'efficacia del principio "chi inquina paga" e del principio dell'"internalizzazione dei costi" alla materia degli aiuti di Stato<sup>117</sup>. Il primo impone che al responsabile di un fatto inquinante sia imputato il costo dell'opera di riparazione del conseguente danno ambientale<sup>118</sup>. Tale norma, con riferimento alla disciplina sugli aiuti di Stato, impedisce che una deroga al divieto comunitario sia concessa per incentivi statali generalizzati, erogati, ad esempio, per un determinato progetto di recupero ambientale, quando sia individuabile lo specifico responsabile del danno ecologico<sup>119</sup>. Il secondo principio, invece, statuisce che le imprese debbano includere nei costi di produzione l'insieme di oneri legati alla tutela dell'ambiente<sup>120</sup>. Nello specifico settore degli aiuti di Stato, la norma opera, impedendo, in linea di principio, che un aiuto superisca all'"internalizzazione" di tali costi<sup>121</sup>.

In secondo luogo e in linea di massima, un aiuto a favore dell'ambiente deve rispondere a due obiettivi alternativi: sostenere le imprese che si trovano in oggettiva difficoltà ad adeguarsi ad una normativa vigente di tutela ambientale (nei limiti su indicati del principio dell'"internalizzazione dei costi"); incentivare e promuovere comportamenti, attività e investimenti ulteriori, rispetto a quanto già imposto dalla normativa esistente.

Inoltre, la possibilità di ottenere una deroga al divieto di aiuti di Stato è condizionata dall'esistenza o meno di una regolamentazione comunitaria in un determinato settore della politica ambientale. L'esistenza di aree armonizzate nelle legislazioni per la tutela dell'ambiente può, infatti, precludere l'autorizzazione da parte della Commissione di un aiuto statale, fatta salva l'ipotesi di un aiuto erogato a fronte di una normativa nazionale più rigorosa di quella comunitaria<sup>122</sup>. Tale limitazione si spiega con il fatto che la concessione di una deroga al divieto comunitario può giustificarsi con la maggiore difficoltà in cui si trovano le imprese di uno Stato membro rispetto ad imprese di altri Paesi, sottoposte a vincoli di politica ambientale meno onerosi. Questa condizione, ovviamente, non sussiste quando le normative ambientali sono armonizzate (e quando la normativa nazionale non è più severa di quella comunitaria).

Oltre a queste regole generali, la disciplina comunitaria impone ulteriori e variabili requisiti alle politiche ambientali nazionali. In genere, gli aiuti di Stato non possono avere carattere permanente e devono essere regressivi nel tempo. In secondo luogo, l'entità dell'aiuto deve rispettare dei massimali che la Commissione fissa nel dettaglio per ciascuna tipologia di aiuto. In terzo luogo, l'ampiezza delle deroghe al divieto di aiuti di Stato deve ridursi nel tempo, tenuto conto che, da un punto di vista storico, le difficoltà di adeguamento delle imprese agli *standards* ambientali non sono sempre le stesse.

<sup>117</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria....*, cit., p. 3.

<sup>118</sup> Come rileva HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 152 ss., il divieto di certe agevolazioni fiscali in materia ambientale ha ulteriore fondamento giuridico nel principio comunitario "Chi inquina, paghi". Secondo l'Autore, posto che il divieto di aiuti di Stato e tale principio non hanno un ambito di applicazione coincidente, si pone la necessità di un loro coordinamento.

<sup>119</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria....*, cit., p. 9.

<sup>120</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria....*, cit., p. 3.

<sup>121</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria....*, cit., p. 5-6. Se, dunque, la regola generale è il divieto di erogare aiuti che suppliscano all'internalizzazione dei costi ambientali, sono ammesse delle eccezioni, come, ad esempio, nel caso delle PMI, che si giustificano con l'oggettiva difficoltà economica degli operatori a rispettare gli *standards* ambientali.

<sup>122</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria....*, cit., p. 6.



Le regole appena esposte hanno applicazione anche nel campo degli aiuti ambientali sotto forma di misure fiscali. Tuttavia, è opportuno rilevare alcuni specifici aspetti, che contraddistinguono questo settore.

In primo luogo, è necessario individuare il connotato essenziale delle misure d'imposizione ambientale soggette all'applicazione dell'art. 87. Infatti, non tutti i regimi fiscali a finalità ambientale sono assimilabili alla nozione di aiuto di Stato. Si è già spiegato il concetto di misure fiscali a *carattere generale*. Un ordinamento fiscale nazionale può, ad esempio, perseguire obiettivi di tutela ambientale accordando varie tipologie di benefici alle imprese<sup>123</sup>. Qualora la misura non abbia carattere *selettivo*, potendosi applicare, indistintamente, a tutte le imprese, per lo meno a quelle che rispondono a determinati requisiti coerenti con l'obiettivo ambientale, la suddetta misura esulerà dalla disciplina sugli aiuti di Stato.

In secondo luogo, le forme di intervento degli Stati nel settore della fiscalità ambientale possono essere di diverso tipo ed, in merito, appare opportuno operare delle distinzioni. In particolare, si possono considerare, per la valutazione di una misura statale, tre fattori principali: la forma che può assumere l'incentivo fiscale, la finalità dello stesso, la tipologia del tributo ecologico.

Sotto il primo aspetto, ricordiamo che un incentivo fiscale a finalità ambientali può essere accordato attraverso due distinte modalità<sup>124</sup>: da un lato, possono essere erogati finanziamenti alle imprese, mediante attribuzione di tutto o parte del gettito di un tributo o sotto forma di rimborsi fiscali<sup>125</sup>, dall'altro, gli incentivi ambientali possono consistere in esenzioni o riduzioni d'imposta.

Come esempio particolare riconducibile alla prima categoria, si possono considerare i regimi fiscali, finalizzati al finanziamento di soggetti che svolgono una determinata attività, di rilevanza ambientale e d'interesse pubblico, quali, ad esempio, le attività di raccolta e di smaltimento di sostanze e di prodotti pericolosi<sup>126</sup>. Questo tipo di regimi, in linea di massima, non sono contrari alla disciplina comunitaria, tenuto conto della specifica finalità per cui sono istituiti<sup>127</sup>.

Per quanto riguarda la seconda categoria, misure di esenzione e agevolazione fiscali hanno avuto recentemente una certa diffusione nei Paesi europei, soprattutto nel settore del risparmio energetico e nelle politiche d'incentivo alla produzione e al consumo

<sup>123</sup> Come indicato in precedenza, le misure fiscali a *carattere generale* comprendono anche le misure fiscali generali che perseguono obiettivi fondamentali di politica economica, tra cui rientra la tutela dell'ambiente. Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato...*, cit., p. 5.

<sup>124</sup> In merito a questa distinzione, si veda COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 12 ss..

<sup>125</sup> Detto altrimenti, il destinatario del gettito di un tributo potrebbe essere, allo stesso tempo, soggetto passivo e, in tal caso, l'aiuto consisterà in un rimborso d'imposta. Ai fini della valutazione di questa tipologia di aiuti, l'accertamento dei soggetti passivi e dei soggetti finanziati ed, eventualmente, della totale o parziale coincidenza tra le due categorie consente di rilevare il vantaggio economico netto conseguito dai beneficiari dell'aiuto. Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 13.

<sup>126</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 13.

<sup>127</sup> È necessario, però, il rispetto di alcuni requisiti: a) il prelievo fiscale che finanzia tali regimi deve gravare senza discriminazioni su tutti i soggetti nazionali e stranieri; b) le imprese che svolgono l'attività devono essere retribuite secondo la normale prassi commerciale; c) i regimi non consentono, direttamente o indirettamente, alle imprese che effettuano la raccolta di vendere i prodotti raccolti ad un prezzo inferiore a quello del mercato; d) i regimi devono essere aperti, trasparenti ed economicamente validi. Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 13-14.



di fonti pulite e rinnovabili<sup>128</sup>. La Commissione, pur riconoscendo che, in vari casi, questi regimi configurino degli aiuti di Stato, ha ritenuto opportuno autorizzarli visti i positivi effetti che possono manifestare per la tutela dell'ambiente. Allo stesso tempo, però, è stato fissato un termine di 10 anni, oltre il quale eventuali proroghe dovrebbero essere sottoposte ad una nuova verifica da parte della Commissione.

In secondo luogo, gli incentivi in materia di tassazione ambientale possono essere adottati con due distinte finalità: la realizzazione di azioni o di particolari investimenti per la protezione dell'ambiente; l'alleggerimento del carico fiscale, derivante da un determinato tributo ecologico, a fini compensativi, ossia per riequilibrare lo svantaggio competitivo delle imprese sottoposte al tributo stesso.

La Comunicazione della Commissione del 2001 si è concentrata, in particolare, sulla categoria di esenzioni aventi carattere compensativo, stabilendo nel dettaglio le regole per ottenere una deroga al divieto di aiuti di Stato<sup>129</sup>. Al riguardo, la Commissione distingue le ipotesi di tributi di nuova istituzione e di tributi già vigenti.

Riguardo la prima categoria si seguono le seguenti regole: se un nuovo tributo è regolamentato a livello esclusivamente nazionale, alcune agevolazioni possono essere ammissibili solo se a carattere temporaneo e funzionali all'adeguamento degli operatori economici alla nuova situazione; se invece è vigente un regime di armonizzazione, le eventuali agevolazioni non possono essere accordate per un livello inferiore al minimo stabilito dal provvedimento comunitario, salva l'ipotesi in cui la direttiva di armonizzazione ammetta delle deroghe. In entrambi i casi, la Commissione impone, come garanzia dell'efficacia del regime, la stipula di un accordo-obiettivo tra gli Stati e le categorie di soggetti destinatari dello sgravio fiscale o, in alternativa, ossia in assenza di un tale accordo, un livello minimo dello sgravio tale da mantenere, comunque, una tassazione significativa di questi soggetti.

Nell'ipotesi, invece, di imposte già vigenti, eventuali agevolazioni possono essere accordate (fermo restando il rispetto delle direttive comunitarie se i tributi sono armonizzati e a patto che le deroghe fossero previste al momento della loro istituzione) esclusivamente in casi eccezionali, a fronte, ad esempio, di una congiuntura economica negativa, in proporzione e per il perdurare degli oneri gravanti sulle imprese in conseguenza della difficile situazione economica. Come ulteriore condizione, l'imposta deve avere un significativo effetto positivo in termini di tutela dell'ambiente.

Un'ultima distinzione che rileva in materia di aiuti fiscali nel settore ambientale concerne la tipologia di tributi. La Commissione europea, nel tentativo di giungere ad un quadro terminologico coordinato, ha ritenuto di poter inquadrare il vasto panorama di strumenti di fiscalità ambientale nell'ambito di due grandi categorie: le imposte sulle emissioni e quelle sui prodotti<sup>130</sup>. Questa distinzione assume molto rilievo per la disciplina sulla concorrenza. Infatti, l'atteggiamento della Commissione può variare a seconda del tipo di imposta ecologica oggetto di esenzione o sgravio. Ad esempio, le esenzioni a carattere compensativo in materia di imposte sulle emissioni inquinanti sono considerate con una certa benevolenza a livello comunitario, poiché incidono scarsa-

<sup>128</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria...*, cit., p. 6.

<sup>129</sup> Cfr. COMMISSIONE UE, *Disciplina comunitaria...*, cit., p. 10 ss..

<sup>130</sup> In tal senso si veda COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 4.



mente sulla concorrenza, colpendo quasi esclusivamente i soggetti nazionali. Diversamente, per i tributi ecologici sui prodotti, i rischi di distorsioni al mercato, legati all'istituzione di esenzioni, sono maggiori, dato che tali imposte possono gravare sia sui produttori nazionali che su quelli stranieri. Conseguentemente, l'approvazione della misura nazionale presupporrà un'attenta e severa verifica, volta ad escludere effetti distorsivi, discriminazioni, indebiti benefici dei settori interessati<sup>131</sup>.

Analizzato il rapporto tra la disciplina sulla concorrenza e il settore della tassazione ambientale, possiamo evidenziare il tratto essenziale delle norme sugli aiuti di Stato.

Il divieto dell'art. 87 ha un'efficacia analoga a quella prevista dall'art. 90 CE, concernente le discriminazioni di natura fiscale, fermo restando il diverso ambito di applicazione delle due norme: in entrambi i casi, infatti i divieti non hanno carattere assoluto, ma devono essere ponderati in ragione di altri fondamentali obiettivi di politica economica parimenti tutelati dal diritto comunitario, quale la protezione dell'ambiente. Una differenza sostanziale tra le due norme del Trattato sta nel fatto che, nel caso degli aiuti di Stato, le possibilità di deroga al divieto sono sottoposte, come visto, a vincoli molto più dettagliati e stringenti: da un lato, infatti, l'art. 87 (paragrafi 2 e 3) delimita, esplicitamente, i casi di compatibilità, dall'altro, la Commissione europea ha il potere di adottare una o più specifiche discipline regolanti le diverse tipologie di intervento statale. Altro aspetto rilevante, le regole sugli aiuti di Stato autorizzano le istituzioni comunitarie a sindacare la legittimità delle misure fiscali a finalità ambientale secondo un criterio di *proporzionalità* sostanziale (si pensi, ad esempio, ai massimali stabiliti dalla Commissione per l'ammontare dell'aiuto), facoltà che abbiamo visto essere preclusa per le ipotesi di discriminazione fiscale disciplinate dall'art. 90.

Il divieto dell'art. 87 è, invece, meno restrittivo del divieto di tasse di effetto equivalente, posto che tale norma, come abbiamo visto, ha carattere inderogabile, non ammettendo eccezioni neanche per scopi fondamentali come la tutela dell'ambiente.

### 3-d) Restrizioni quantitative e misure di effetto equivalente

Un altro ambito normativo che può trovare applicazione in materia di tassazione ambientale è rappresentato dalle regole comunitarie che vietano le restrizioni quantitative all'importazione e le misure di effetto equivalente. Occorre precisare che queste norme, in linea di principio, non si applicano alla materia fiscale. Tuttavia, è possibile ipotizzare delle fattispecie che, esulando dalla sfera delle norme fiscali del Trattato, possono essere regolate dall'art. 30. Si pensi al caso di un'imposta che grava su prodotti importati in mancanza di produzione nazionale<sup>132</sup> o all'ipotesi in cui una legislazione nazionale subordina un'agevolazione fiscale al rispetto di alcuni standards di natura tecnica o merceologica, obbligando gli importatori ad alterare, ad esempio, la forma o l'etichetta dei prodotti, con cui commerciano nei Paesi di origine<sup>133</sup>.

<sup>131</sup> Secondo HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 158, in pratica è molto improbabile che un'esenzione o sgravio nell'ambito di imposte sui prodotti possa essere autorizzata, vista la probabilità che si configuri un tributo interno discriminatorio.

<sup>132</sup> Per configurarsi una restrizione quantitativa, la tassazione deve essere particolarmente elevata al punto da compromettere la libera circolazione delle merci. Così ha affermato la Corte nella sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88, *Commissione/Danimarca*.

<sup>133</sup> COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 16.



Un aspetto importante dell'art. 30 è che esso prevede una deroga al divieto di restrizione quantitativa nell'ipotesi in cui misure nazionali perseguano finalità a carattere ambientale. Questa rilevante eccezione non comporta però una libertà legislativa completa per gli Stati membri: infatti, come prevede lo stesso art. 30, gli Stati non devono stabilire divieti o restrizioni costituenti un mezzo di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri. In tal senso, la Corte di giustizia<sup>134</sup> ha affermato che, per ritenere legittime le misure nazionali a carattere ambientale, ai sensi dell'art. 30, si devono rispettare le seguenti condizioni: in primo luogo, le misure non devono avere carattere discriminatorio, potendosi applicare ai prodotti di qualsiasi nazionalità, in secondo luogo, ne deve essere dimostrata, scientificamente, l'efficacia ai fini ambientali ed, infine, deve sussistere un preciso nesso di proporzionalità tra l'onere finanziario e l'obiettivo di tutela ambientale<sup>135</sup>.

#### 4. Conclusioni

Il quadro esposto sulle norme fondamentali del diritto comunitario ci permette di comprendere entro quali margini si possono muovere le politiche fiscali nazionali ed, in particolare, quelle in materia di tassazione ambientale: le misure nazionali a favore dell'ambiente, comprese quelle a carattere fiscale, pur perseguendo delle finalità tutelate dal Trattato, devono rispettare, per il buon funzionamento del mercato unico, determinate regole fondamentali che possiamo raggruppare in due categorie, il divieto di misure discriminatorie (divieto di dazi doganali, di restrizioni quantitative, di misure equivalenti e di imposte interne discriminatorie) e la libera concorrenza (norme sugli aiuti di Stato); peraltro, la finalità ambientale dei tributi può essere motivo di attenuazione, se non di completa deroga, di questi vincoli, come si è visto per gli aiuti di Stato, i tributi interni discriminatori e le restrizioni quantitative. Ciò è dipeso, come si è già sottolineato, dal riconoscimento giuridico della tutela ambientale tra gli obiettivi fondamentali del Trattato CE.

Si può facilmente constatare che, nonostante le norme del Trattato, la discrezionalità degli Stati membri resta comunque molto ampia. Tali norme, infatti, non impediscono, in linea di massima (con l'eccezione dei limiti che abbiamo appena esposto), di istituire nuovi tributi ecologici, di fissare l'aliquota generalmente applicata, la struttura del tributo, i presupposti e le norme sull'imponibile. La libertà, di cui, quindi, godono gli Stati membri, può trovare una sensibile limitazione, solo ed esclusivamente, in un'integrazione giuridica positiva, realizzata mediante direttive comunitarie di armonizzazione<sup>136</sup>.

L'analisi compiuta nel presente lavoro ha cercato di delineare il quadro giuridico comunitario entro cui si devono collocare le azioni nazionali e comunitarie in materia fiscale e, in particolare, nel campo dei tributi ambientali. Volendo trarre le dovu-

<sup>134</sup> Vedi sentenza 6 maggio 1986, causa 304/84, *Claude Muller*.

<sup>135</sup> All'atto pratico la valutazione della necessità e della proporzionalità di un tributo nei confronti dell'obiettivo ambientale dipenderà principalmente da fattori quali l'importo del tributo, i risultati ambientali previsti, l'importo dei costi amministrativi e non, l'abitudine dei consumatori, ecc.. Cfr. COMMISSIONE UE, *Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, cit., p. 17.

<sup>136</sup> In tal senso, appare emblematica la sentenza *Braathens Sverige AB*, cit.: infatti, la Corte, nell'accertare una violazione della direttiva comunitaria 92/81/CEE, da parte di un tributo ecologico spagnolo sul traffico aereo, non si è limitata a sindacare alcune specifiche disposizioni (eventualmente discriminatorie) della sua disciplina, ma ha messo in discussione la struttura essenziale e l'esistenza stessa del tributo.



te conclusioni, non si può non sottolineare la complessità di questo quadro, derivante da un rapporto tra competenze statuali e comunitarie tutt'altro che statico e predefinito. Ciò dipende, come si può immaginare, dall'assenza di una precisa definizione di tali competenze da parte del Trattato CE, il quale, da questo punto di vista, risulta assai carente.

A tale mancanza non sopperisce, adeguatamente, il principio comunitario della sussidiarietà, che regola i rapporti tra Stati e Istituzioni europee nelle materie di competenza concorrente: questo principio ha una portata eccessivamente generica, tale da suscitare dubbi interpretativi e lasciare spazio all'adozione di soluzioni molto diverse. La sussidiarietà, infatti, non comporta una precisa restrizione giuridica all'azione comunitaria, ma si limita ad individuare una strategia politica che, in linea di massima, la Comunità deve seguire<sup>137</sup>. In ragione di questo suo connotato prettamente programmatico, si può comprendere come, in condizioni storiche e politiche diverse, l'applicazione di detto principio può dar luogo a sviluppi molto differenti.

A complicare il problema dell'attribuzione di competenze, vi è un'ulteriore questione concernente il processo di armonizzazione fiscale, o meglio, gli effetti che da tale processo conseguono.

L'armonizzazione, che rappresenta, almeno in campo fiscale, lo strumento normativo per eccellenza della Comunità europea, è stata concepita, sin dalle origini, come un processo meramente strumentale al buon funzionamento del mercato interno<sup>138</sup>. A ben vedere, quindi, quando si parla di politica fiscale europea, si intende l'esercizio di un potere molto diverso da quello di cui godono gli Stati nazionali e che, comunemente, definiamo potestà tributaria<sup>139</sup>. Sotto quest'ultima accezione, la materia fiscale non è un ambito di competenza concorrente, bensì una prerogativa esclusiva degli Stati.

Questa constatazione trova conforto nella lettura del Trattato, il quale, come è pacifico, non ha inteso creare una finanza federale, gestita mediante tributi comunitari, istituiti, applicati e riscossi direttamente o per conto della Comunità europea.

Tuttavia, l'armonizzazione, oltre all'effetto più immediato e manifesto di uniformare le norme fiscali, genera un'altra rilevante conseguenza, ossia determina un progressivo trasferimento di responsabilità in politica economica dagli Stati alla Comunità. In un'ipotesi estrema, ossia nel caso in cui le legislazioni fiscali fossero completamente armonizzate, gli Stati membri non sarebbero più nella condizione di adottare decisioni autonome e pertanto non sarebbero più in grado di promuovere politiche economiche nazionali, quantunque necessarie in ragione degli andamenti congiunturali e dell'esigenza di realizzare periodici interventi pubblici sull'economia<sup>140</sup>.

<sup>137</sup> Analogamente, cfr. ROCCATAGLIATA, *Il diritto tributario comunitario*, in UCKMAR (a cura di) *Corso di diritto tributario internazionale* (1999, Padova), p. 697.

<sup>138</sup> Cfr. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, secondo cui "l'armonizzazione è un procedimento speciale da adottare solamente nel caso in cui le disparità tra i sistemi tributari dei diversi Stati aderenti alla CE siano tali da provocare distorsioni economiche che non possono essere rimosse mediante altri strumenti."

<sup>139</sup> Cfr. FARMER - LYAL, *EC Tax Law* (1994), p. 11, i quali sottolineano che quando si parla di politica fiscale europea, non si intende una politica fiscale nello stretto significato del termine, ossia la Comunità non ha il potere di utilizzare misure fiscali come strumento di intervento macroeconomico.

<sup>140</sup> Come sostengono AA. VV., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE* (Milano, 2000), p. 300 ss., con la completa armonizzazione dei sistemi tributari, l'autonomia finanziaria statale sarebbe ridotta drasticamente, come sarebbe compromesso il potere degli Stati di compiere politiche anticicliche e redistributive.

Le materie fiscali armonizzate, conseguentemente e in maniera graduale, diverrebbero una competenza prevalente della Comunità che si troverebbe, di fatto, a dover esercitare (in sede di Consiglio) quei poteri decisionali alla base delle politiche economico-fiscali.

A ben vedere, questa progressiva delega di poteri dagli Stati alla Comunità non trova alcun riconoscimento "costituzionale", è per l'appunto, un trasferimento, *di fatto*, di competenze.

Questa tendenza, si può comprendere, cova in sé un forte elemento disfunzionale, poiché, da un lato, gli Stati necessitano ancora di un ampio margine di autonomia legislativa, dall'altro, si affiderebbero crescenti responsabilità<sup>141</sup> ad un'istituzione paralizzata, a livello normativo, a causa del diritto di veto di cui godono gli Stati membri, peraltro, recentemente, aumentati a venticinque.

In costanza dell'attuale quadro giuridico del Trattato CE, si può, pertanto, ritenere che il processo di armonizzazione fiscale incontrerà, anche in futuro, dei limiti oggettivi<sup>142</sup> e delle riserve politiche molto forti. Questa prospettiva, per contro, non è priva di conseguenze negative, posto che, almeno in alcuni specifici settori, quali la tassazione ambientale, sarebbe opportuno una maggiore armonizzazione. Se è pur vero che oggi si è propensi a ritenere che un certo grado di concorrenza fiscale sia salutare per gli Stati e per il mercato europeo, tuttavia, in un ambito, come la fiscalità ambientale, una regolamentazione comunitaria appare preferibile rispetto ad isolate azioni adottabili a livello nazionale<sup>143</sup>. Non si deve, infatti, dimenticare la specificità dei tributi ecologici la cui funzione fuoriesce dalla logica economica del tradizionale impiego dei tributi, essendo finalizzati a contrastare un fenomeno del tutto particolare, come l'inquinamento, avente, peraltro, rilevanza internazionale.

I fautori della libertà fiscale nazionale<sup>144</sup>, nell'osteggiare l'armonizzazione, partono dal presupposto che la competizione tra gli Stati possa favorire un impiego più efficiente di risorse pubbliche e una riduzione del carico fiscale sui soggetti economici, benefica per la crescita in un'economia di mercato. È evidente che questa filosofia, comprensibile in un'ottica meramente economica, mal si concilia con la specifica finalità della tassazione ambientale, il cui impiego non dovrebbe essere ridotto, ma, al contrario, incrementato a livello nazionale e coordinato a livello comunitario, se non addirittura a livello internazionale.

<sup>141</sup> Secondo ROCCATAGLIATA, *op. cit.*, p. 697, lo sviluppo di una politica fiscale europea, tra l'altro, genererebbe un problema di "deficit democratico": infatti, con lo spostamento del baricentro politico verso le istituzioni comunitarie, vi è il rischio di allontanare i centri decisionali dai cittadini europei, soprattutto, in un ambito così delicato, come la materia fiscale. Il problema potrebbe essere risolto, soltanto, con il coinvolgimento nel processo decisionale di un organo direttamente rappresentativo del popolo europeo, il Parlamento UE.

<sup>142</sup> Cfr. AA. VV., *op. cit.*, p. 331, secondo cui un'ampia armonizzazione dei regimi tributari dei Paesi UE è impensabile, a meno che non si realizzasse una finanza federale accentrata e, conseguentemente, non si provvedesse a delegare, in una certa misura, all'Unione europea il potere di realizzare politiche macroeconomiche federali.

<sup>143</sup> Secondo la Commissione europea, l'assenza di armonizzazione può produrre effetti negativi anche sulle stesse politiche nazionali di tassazione ambientale, soprattutto in riferimento al settore energetico. Infatti, in condizioni di eccessiva concorrenza fiscale, gli Stati membri che desiderassero introdurre una tassa su un prodotto energetico potrebbero esserne dissuasi se tale prodotto non fosse tassato in maniera comparabile in un Paese vicino, per timore di una delocalizzazione di talune attività economiche. Cfr. COMMISSIONE CE, Libro Verde *Verso una strategia europea di sicurezza dell'approvvigionamento energetico*, cit., p. 69.

<sup>144</sup> Per una tesi favorevole alla concorrenza fiscale, cfr. KLAVER - TIMMERMANS, *UE Taxation: policy competition or policy coordination?*, in *EC Tax Review* (1999), p. 185 ss..



Se, quindi, nello specifico settore della fiscalità ambientale, è auspicabile un'armonizzazione comunitaria, tuttavia, per le ragioni suesposte, gli Stati conserveranno, nel medio e lungo periodo, un predominio su questa materia. Con tal previsione, non bisogna, comunque, sottovalutare il fondamentale ruolo delle Istituzioni comunitarie nel sollecitare i Governi ad adottare misure fiscali per la tutela dell'ambiente e nel controllare, al contempo, la rispondenza di queste misure agli obiettivi comunitari e al buon funzionamento del mercato europeo.





## Riferimenti bibliografici

- AA. VV., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE* (Milano, 2000).
- ALFANO, *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario - a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia* (nota a *Comm. trib. prov. di Palermo*, sentenza 5 gennaio 2004, n. 1203) in *Tributimpresa* (ROMA, 2004, n. 3)
- ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa*, (Roma, 2004, n. 4)
- AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale* (Padova, 1998)
- ARMELLA, *I dazi doganali*, in UCKMAR V. (a cura di) *Corso di diritto tributario internazionale* (Padova, 1999), p. ss.
- BALLARINO, *Manuale di diritto dell'Unione europea* (6 ed., Padova, 2001)
- CARMINI - MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario* (Padova, 1996)
- COMMISSIONE CE, *Comunicazione al Consiglio Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea*, COM(97) 495 def.
- COMMISSIONE CE, *Comunicazione Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, COM(97) 9 def.
- COMMISSIONE CE, *Libro Bianco Crescita, competitività ed occupazione* (Bruxelles, 1993)
- COMMISSIONE CE, *Libro Bianco La politica europea dei trasporti fino al 2010: il momento delle scelte del 12 settembre 2001*, COM(2001) 370 def.
- COMMISSIONE CE, *Libro Verde Verso una strategia europea di sicurezza dell'approvvigionamento energetico*, COM(2000) 769 def.
- COMMISSIONE UE *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente* in GUCE C 2001/37
- COMMISSIONE UE, *Comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo La tassazione delle autovetture nell'Unione europea - Possibili interventi a livello nazionale e comunitario*, COM(2002) 431 def.
- COMMISSIONE UE, *Comunicazione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato Economico e Sociale La politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire*, COM(2001) 260 def.
- COMMISSIONE UE, *Comunicazione sull'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato alle misure relative alla tassazione diretta delle imprese*, in GUCE C 1998/384
- COMMISSIONE UE, *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea*, del 1 ottobre 1997 (Comunicazione della Commissione al Consiglio), COM(97) 495 def.
- COMMISSIONE UE, *XXVI° Relazione sulla politica della concorrenza*, SEC(97) 628 def.
- COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune* (Milano, 1958)
- COWI, *Fiscal Measures to Reduce CO2- Emissions from New Passenger Cars* (2002)
- DE CICCIO, *Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità* in *Rivista di diritto tributario internazionale* (Roma, 2004, n. 1), p. 169 ss.
- DI PACE, *La tassazione ambientale* in *Rivista di diritto tributario internazionale*, (Roma, 2002, n.1), p. 160 ss.
- EEA (Agenzia Europea per l'Ambiente), *Tasse Ambientali - Attuazione ed efficacia per l'ambiente*, Environmental issue report n. 1/1999
- FARMER - LYAL, *EC Tax Law*, (Oxford, 1994)
- FONFEDERICO, *La giurisprudenza della Corte di giustizia* in CASSESE (a cura di) *Diritto ambientale comunitario* (Milano, 1995), p. 135 ss.
- GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, I), p. 115 ss.
- GALLO, *Mercato unico e fiscalità: Aspetti giuridici del coordinamento fiscale* in *Rivista di diritto tributario internazionale*, (Roma, 2000, n. 2), p. 34 ss.
- HERREIRA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, (Madrid, 2000)
- KLAVER - TIMMERMANS, *UE Taxation: policy competition or policy coordination?*, in *EC Tax Review*, (Deventer, 1999), p. 185 ss.
- MAGLIANO, *L'armonizzazione fiscale comunitaria dopo il mercato unico: problemi e prospettive*, in *Affari sociali internazionali* (1993, n. 2), p. 45 ss.
- MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente* (Padova, 1984)
- MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* (1999, I), p. 149 ss.
- OCSE, *Harmful tax competition, An emerging Global Issue* (Parigi, 1998)
- PROCIDA - SANTACROCE, *I regimi fiscali agevolati e il divieto di aiuti di Stato* in AA. VV. *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea* (Università di Bologna "Alma Mater Studiorum")





- ROCCATAGLIATA - MEDICI, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista Italiana Diritto Pubblico Comunitario* (1998), p. 619 ss..
- ROCCATAGLIATA, *Il diritto tributario comunitario*, in UCKMAR (a cura di) *Corso di diritto tributario internazionale* (Padova, 1999)
- SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*
- SELICATO - PICCIAREDDA, *I tributi e l'ambiente*, (Milano, 1996).
- SMITH - VOLLEMBERGH, *The European Carbon Excise Proposal: A "Green" Tax takes Shape*, in *EC Tax review* (Deventer, 1993, n. 4), p. 207 ss.
- STAMMATI, *Commentario art. 95 in Commentario CEE* (1965)
- TESAURO F., *Il ruolo della Corte di giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *Tributimpresa*, (Roma, 2003, n. 1)
- TESAURO G., *Diritto comunitario* (3 ed., Padova, 2003).
- VAN CALSTER, *Topsy-Turvey: the Europea Court of Justice and Border (Energy) Tax Adjustements – Should The World Trade Organization follow suit?* in AA.VV. *Critical Issue in environmental taxation* (London, vol. I)
- VERRIGNI, *Le Accise in AA. VV. Lo stato della fiscalità nell'Unione europea* (Università di Bologna "Alma Mater Studiorum")
- WASMEIER, *Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraumes bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes*, (Monaco, 1995)
- ZANGHÌ, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea* (4 ed., Torino, 2003)



## La tassazione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti

Nicola Pennella

*PREMESSA. 1. La nozione comunitaria di rifiuto e l'interpretazione della Corte di giustizia CE - 2. La Convenzione di Basilea 22 marzo 1989 ed il regolamento CEE n.259 del 1993: illiceità del trasporto dei rifiuti, garanzia dello Stato di provenienza e l'esperienza tedesca del fondo di solidarietà per la reintroduzione dei rifiuti - 3. L'imposizione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti quale corrispettivo per la garanzia statale: rilievi critici - 4. Segue: il contributo quale compensazione per la promozione della libera circolazione delle merci: rilievi critici - 5. Limiti giuridici all'introduzione di prelievi sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti - 6. Natura e funzione giuridica dei contributi necessari per i controlli sui trasferimenti intracomunitari di rifiuti - 7. Conclusioni e prospettive de iure condendo.*

### Premessa

La gestione dei rifiuti prodotti in un determinato ambito territoriale interessa ormai non più soltanto la comunità - più o meno ampia - cui appartengono i produttori di tali sostanze ovvero quell'Ente pubblico che è tenuto allo smaltimento e/o all'utilizzo di tali prodotti, bensì evidenzia negli ultimi lustri anche alcuni aspetti rilevanti non soltanto nell'ambito nazionale, ma anche in quello internazionale e comunitario per l'ampiezza dell'aspetto economico. Infatti la gestione dei rifiuti ha fatto emergere, da un canto, tematiche di ordine politico-sociale in punto di localizzazione dei siti di stoccaggio, di smaltimento e/o di riutilizzo dei rifiuti - classificati pericolosi o meno - le quali tematiche hanno determinato la necessità (e non può dirsi quanto transitoria) di trasferire tali sostanze non soltanto in altre parti del territorio nazionale, ma anche in altri Stati, con evidenti risvolti di ordine finanziario. D'altro canto la circolazione di tali beni è stata regolata sia da Convenzioni internazionali, sia da specifiche normative comunitarie in punto di controllo del trasporto internazionale, di responsabilità dei Paesi-membri o meno dell'Unione europea - di provenienza di tali sostanze risolvendo la questione della reintroduzione dei rifiuti trasportati in maniera non conforme alla suddetta disciplina addossando i relativi oneri finanziari sul trasportatore, o in assenza di sua identificazione o di sua solvibilità, sullo Stato di provenienza.

La tematica del trasporto internazionale dei rifiuti interessa, in primo luogo, il principio della libera circolazione delle merci, sancito a livello comunitario in maniera maggiormente cogente rispetto alle statuizioni previste a livello internazionale in ambito GATT (*general agreement of tariff and trade*) atteso che anche tali peculiari sostanze sono da annoverare tra le cose che possono formare oggetto di diritti e, conseguentemente, di obblighi. In secondo luogo proprio il particolare oggetto del trasporto transfrontaliero impone la necessità di inquadrare l'analisi di tale fenomeno

economico nel più ampio ambito della fiscalità ambientale<sup>1</sup>, la quale, pur avendo originariamente (perlomeno in Italia) interessato il finanziamento delle spese di trasporto delle immondizie, non pare abbia integrato anche il costo del trasporto internazionale. Infatti si è di fronte ad una discrasia strutturale e funzionale tra un'imposizione prevista a carico dei produttori dei rifiuti nella loro qualità vuoi di consumatori finali, vuoi di esercenti attività economiche, a carattere decisamente locale - in quanto (almeno ancora in Italia) il relativo gettito è attribuito ai Comuni - ed ad un fenomeno economico di rilievo internazionale che colpisce soltanto l'operatore economico o lo Stato di provenienza.

Il presente contributo sui rapporti tra l'imposizione e l'ambiente relativamente all'evoluzione dei sistemi di tassazione previsti riguardo alla raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti deve prendere le mosse dall'individuazione giuridica dell'oggetto del trasporto *intra* ed *extra* UE, ossia dalla nozione di rifiuti risultante dalle prescrizioni comunitarie e dagli interventi della Corte CEE nei confronti delle legislazioni nazionali di settore. In quest'ottica lo studio delle relazioni tra le politiche di sostegno del territorio e l'imposizione su nuove espressioni di ricchezza interessa la disciplina sui trasporti transfrontalieri di rifiuti contenuta nella Convenzione di Basilea del 22 marzo 1989 e nel regolamento del Consiglio CEE 1° febbraio 1993, n.259, rispetto alle quali si staglia il principio comunitario di libera circolazione delle merci ed il divieto comunitario di introduzione di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. La compatibilità col diritto comunitario primario o secondario di oneri in capo ai notificatori di trasporto *intra*-CEE a titolo di corrispettivo per la garanzia statale per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasportati ovvero a titolo di misure di compensazione per la promozione della libera circolazione delle merci permette la rilevazione della natura e della funzione giuridica dei contributi necessari per l'effettuazione dei relativi controlli e prospettare soluzioni *de iure condendo*.

### 1. La nozione comunitaria di rifiuto e l'interpretazione della Corte di giustizia CE

La qualificazione di rifiuto solido è stabilita, come noto, dalla disciplina comunitaria quale riferimento normativo necessario ed imprescindibile per la "protezione della salute umana e dell'ambiente contro gli effetti nocivi della raccolta, del trasporto, del trattamento, dell'ammasso e del deposito dei rifiuti" e per "favorire il ricupero dei rifiuti e l'utilizzazione dei materiali di ricupero per preservare le risorse naturali". In questo senso si esprime il preambolo alla direttiva 16 giugno 1975, n.442, sui rifiuti il cui scopo fu ivi individuato in termini di eliminazione "di disparità tra le disposizioni in applicazione o in preparazione nei vari Stati membri per lo smaltimento dei rifiuti" la quale "può creare disuguaglianza nelle condizioni di concorrenza e avere perciò un'incidenza diretta sul funzionamento del mercato comune"; scopo ri-

<sup>1</sup> Sul tema, in via generale, si vedano R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, pp. 481 e segg. ed anche nell'*Annuario* di detto Trattato, Padova, 2001, pp. 121 e segg. e F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 115 e segg..

badito nella successiva direttiva 18 marzo 1991, n.156, modificata di quella del 1975- nel senso che pure questa disciplina comunitaria tende ad assicurare il buon funzionamento del mercato interno. Infine la direttiva 12 dicembre 1991, n.689, (modificata dalla successiva direttiva 27 giugno 1994, n. 31) ha regolamentato la gestione dei rifiuti pericolosi, mentre la direttiva 20 dicembre 1994, n. 62, ha disciplinato gli imballaggi ed i rifiuti da imballaggio, con l'effetto che la nozione di rifiuto è stata interessata da definizioni "specializzanti" rispetto a quella contenuta nell'art.1, lett.a) della citata direttiva CEE n.442 del 1975, secondo cui rifiuto è "qualsiasi sostanza o oggetto che rientri nelle categorie riportate nell'allegato I e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi"<sup>2</sup>.

Il rifiuto solido urbano presenta così due aspetti il primo dei quali è denominabile oggettivo ed è rinvenibile mediante il rinvio effettuato dal punto 3, secondo periodo, della nota introduttiva del catalogo europeo dei rifiuti, nell'All.I alla citata direttiva CEE n. 442 del 1975, con le specifiche esclusioni indicate nell'art. 2, co. 2<sup>3</sup> e la categoria residuale di "Qualunque sostanza, materia o prodotto che non rientri nelle categorie sopra elencate" (Q16), di cui all.I<sup>4</sup>. La legislazione italiana ha individuato tali rifiuti distinguendo quelli urbani in interni domestici<sup>5</sup> ed esterni<sup>6</sup>, quelli speciali in speciali *tout court*<sup>7</sup> ed in quelli speciali pericolosi<sup>8</sup> indicati nell'art. 7 del D.L.vo 5 febbraio 1997, n. 22, (c.d. decreto Ronchi) nei beni, sostanze o materiali scaturenti dalle attività economiche ivi indicate, con la previsione residuale che "Tuttavia, un materiale figurante nel catalogo non è in tutte le circostanze un rifiuto, ma solo quando esso soddisfa la definizione di rifiuto". Infine occorre rilevare che la qualificazione di un bene, sostanza o materiale quale rifiuto non può essere influenzata dalla loro destinazione finale come evidenziato nella nota introdut-

<sup>2</sup> Sul tema si permette di rinviare al mio precedente saggio, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass. trib.*, 2003, pp. 692 e segg..

<sup>3</sup> La direttiva CEE del 1975 li individua ne "a) gli effluenti gassosi emessi nell'atmosfera; b) qualora già contemplati da altra normativa: i) i rifiuti radioattivi; ii) i rifiuti risultanti dalla prospezione, dall'estrazione, dal trattamento, dall'ammasso di risorse minerali o dallo sfruttamento delle cave; iii) le carogne ed i seguenti rifiuti agricoli: materie fecali ed altre sostanze naturali e non pericolose utilizzate nell'attività agricola; iv) le acque di scarico, esclusi i rifiuti allo stato liquido; v) i materiali esplosivi in disuso".

<sup>4</sup> Tale disciplina è stata recepita nell'ordinamento italiano da ultimo nel decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, c.d. decreto Ronchi).

<sup>5</sup> I rifiuti urbani interni domestici sono quelli, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione (art. 7, co. 2°, lett.a).

<sup>6</sup> I rifiuti esterni sono quelli provenienti da aree verdi - quali giardini, parchi ed aree cimiteriali - (art. 7, co. 2°, lett.e), da esumazioni ed estumulazioni o comunque da attività cimiteriali (art. 7, co 2°, lett.f), dallo spazzamento delle strade (art. 7, co. 2°, lett.c) ovvero di qualsiasi natura giacenti sulle strade ed aree pubbliche o sulle strade ed aree private comunque soggette ad uso pubblico o sulle strade marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua (art. 7, co. 2°, lett.d).

<sup>7</sup> Sono rifiuti speciali quelli derivanti da attività agricole e agroindustriali (lett. a), di demolizione e costruzione ed i rifiuti pericolosi derivanti dalle attività di scavo (lett. b), da lavorazioni industriali (lett. c) ed artigianali (lett. d), da attività commerciali (lett. e) e di servizi (lett. f), di recupero e smaltimento dei rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento dei fumi (lett. g), sanitarie (lett. h), i macchinari ed apparecchiature deteriorate ed obsolete (lett. i), i veicoli a motore, rimorchi e simili fuori uso e le loro parti (lett. l), il combustibile derivato da rifiuti "qualora non rivesta le caratteristiche qualitative individuate da norme tecniche finalizzate a definirne i contenuti e usi compatibili con la tutela ambientale (lett. l-bis).

<sup>8</sup> Sono rifiuti pericolosi quelli individuati nell'all.D del decreto legislativo n. 22 del 1997 in base a quanto contenuto negli all.G, H, ed I.

tiva al citato catalogo europeo (CER) dei rifiuti, al n. 2, secondo periodo, laddove statuisce che quest'ultimo "si applica a tutti i rifiuti, siano destinati allo smaltimento o al recupero" e riportato nell'all.A al citato D.L.vo n. 22<sup>9</sup>.

La giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee ha rilevato il profilo oggettivo della nozione di rifiuto escludendo decisività all'origine del rifiuto - seppure l'inclusione nell'elenco dei «rifiuti pericolosi» si basi effettivamente su tale origine - in quanto non è "l'unico criterio di qualificazione della sua pericolosità, bensì costituisce uno dei fattori di cui l'elenco dei rifiuti pericolosi si limita a «tener conto»" e, quindi il legislatore nazionale ben può integrarlo in quanto non esiste un'armonizzazione completa da parte della Comunità<sup>10</sup>. I giudici del Lussemburgo, in base alla constatazione che l'accumulo di rifiuti è sempre fonte di inconvenienti e di danni per l'ambiente, hanno escluso che essa dipenda dalla pericolosità delle sostanze stesse, dai possibili problemi reali per la sanità pubblica o dal luogo di deposito (pur se coincidente con quello di produzione)<sup>11</sup>, dall'assoggettamento ad un'operazione completa di recupero allorquando il detentore se ne disfi, abbia intenzione o l'obbligo di disfarsene<sup>12</sup>. Peraltro la circostanza che la qualificazione di smaltimento o di recupero non emerge in via diretta ed esplicita dalle direttive, ma dai suoi allegati e dai regolamenti, ha indotto la Corte comunitaria a verificare, singolarmente, se il legislatore comunitario abbia mirato "principalmente a che i rifiuti possano svolgere una funzione utile, sostituendosi all'impiego di altri materiali che avrebbero dovuto essere usati per svolgere tale funzione"<sup>13</sup>.

L'aspetto soggettivo della disciplina comunitaria sui rifiuti è rilevato dall'Alta Corte europea innanzitutto nelle sentenze 28 marzo 1990, nn. c-206 e 207/88, *Vesso* e di pari data n. c-359/88, *Zanetti*, ove i giudici comunitari hanno affermato come la volontà del detentore di disfarsi del bene o la sua riutilizzabilità non influiscano -perlomeno in via automatica- sulla definizione di rifiuto di cui all'art. 1 della direttiva del 1975. La successiva pronuncia 25 giugno 1997, n.C-304, *Tombesi*<sup>14</sup>, evidenziò come la suddetta disciplina comunitaria non potesse essere intesa "nel senso che essa esclude sostanze od oggetti suscettibili di riutilizzazione economica", invece ammessa dalla legislazione italiana riguardo le materie prime secondarie al fine di escludere la responsabilità penale proprio in tema di sorveglianza e di controllo delle spedizioni di rifiuti all'interno della Comunità europea<sup>15</sup>. Tali conclusioni non possono essere contraddette dalla giurisprudenza delle Corti costituziona-

<sup>9</sup> In questo senso si veda M. LOVISETTI, *TARSU e superfici che producono <mercuriali>*, in *Corr. trib.*, 1999, 2641.

<sup>10</sup> In tali termini si veda la sentenza 22 giugno 2000, n.C-318/98, *Fornasar*, punti 46 e 56.

<sup>11</sup> Così la sentenza 18 aprile 2002, n.C-9/00, *Palin Granit Oy*, punto 49.

<sup>12</sup> Così ancora la citata sentenza *Palin Granit Oy*, cit. punto 46.

<sup>13</sup> In questi termini si esprime la sentenza 27 febbraio 2002, n.C-6/00, *Abfall service*, punti 67 e 69, in base al rilievo che la direttiva del 1975 citata ed il conseguente regolamento si limitino a rinviare agli allegati II A e II B della suddetta direttiva. Pertanto non risulta sempre necessario un previo trattamento o che vi sia stata individuazione di rifiuti pericolosi per assoggettarli alla relativa disciplina.

<sup>14</sup> La sentenza della Corte CEE si ritrova, oltre che sul sito dell'Alta Corte, anche in *Riv. giur. amb.*, 1998, 55.

<sup>15</sup> La sentenza *Tombesi* -in base alla considerazione già esposta in precedenza dalla Corte di giustizia delle Comunità europee che il "fatto che una sostanza sia classificata nella categoria dei rifiuti riutilizzabili senza che le sue caratteristiche e la sua destinazione siano precisate è al riguardo irrilevante"- aggiunse che siffatta affermazione non potesse essere modificata neppure se i materiali siano l'oggetto di un negozio giuridico ovvero di una quotazione in listini commerciali pubblici o privati in quanto risulta invece necessario tenere conto della finalità della direttiva ed il modo di attuarla senza pregiudicarne l'efficacia.



li dei paesi membri, come invece pare affermato dalla Corte costituzionale italiana che invece aveva ritenuto rilevante l'intenzione del produttore del rifiuto di escluderne la riutilizzazione, anche se la Consulta aveva contemporaneamente dichiarato incostituzionale la delega al Governo per l'individuazione delle materie prime secondarie in quanto "non può neppure essere compiuta con le garanzie di certezza richieste"<sup>16</sup>.

L'individuazione della volontà del detentore dei rifiuti di disfarsi o meno delle sostanze rinvenibile dall'attività da costui svolta ha indotto la Corte di giustizia nella pronuncia 18 dicembre 1997, n.c-129/96, *Inter-Environnement Wallonie ASBL*, ad attribuire vuoi all'allegato I alla direttiva n.442 del 1975, vuoi al CER (catalogo europeo dei rifiuti), carattere soltanto indicativo<sup>17</sup>. L'assunzione di tale criterio ha permesso ai giudici comunitari di affermare, nella sentenza 15 giugno 2000, *Arco*, di statuire che sia il riciclo, sia l'esistenza di una sostanza risultante da detta operazione, sia il recupero di essa come combustibile in modo compatibile con le esigenze di tutela ambientale e senza trasformazioni radicali non individua necessariamente il

<sup>16</sup> Nel senso di cui al testo si è pronunciata la Corte costituzionale italiana 30 ottobre 1990, n.512, in *Giur. cost.*, 1990, 2931. Peraltro la questione si ripresenta rispetto alla norma di interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido urbano contenuta nell'art.6, co.1, lett.a), del citato decreto Ronchi effettuata dall'art.14 del decreto legge 8 luglio 2002, n.138, -convertito nella legge 8 agosto 2002, n.178- nei confronti della quale la Commissione UE ha avviato una procedura di infrazione con la notificazione della nota del 16 ottobre 2002 inviata dalla Presidenza della Commissione dell'Unione europea alla Presidenza del Consiglio dei ministri della Repubblica italiana.

Negli stessi termini si vedano e conclusioni dell'avvocato generale KOKOTT, presentate il 10 giugno 2004, nella controversia n. C-457/02, vertente sulla domanda di pronuncia pregiudiziale del Tribunale penale di Terni, ove ha rilevato l'infrazione alla normativa comunitaria sui rifiuti della suddetta disciplina nazionale d'interpretazione autentica dei termini disfarsi, etc., richiedendo che "Il giudice di uno Stato membro ha l'obbligo di fare osservare la direttiva 75/442, nel senso di disapplicare una legge penale più mite emanata successivamente al reato, se e in quanto tale legge sia incompatibile con la direttiva".

La Corte di giustizia CE nella sentenza 11 novembre 2004, nella citata causa n.457-02, *NISELLI*, ha ritenuto irrilevante che i materiali fossero stati, successivamente alla loro realizzazione, sottoposti a cernita ed eventualmente a taluni trattamenti, e costituissero, secondo la normativa nazionale, una materia prima secondaria destinata alla siderurgia. Infatti i giudici comunitari evidenziano come anche "in un tale contesto tali sostanze devono tuttavia conservare la qualifica di rifiuti finché non siano effettivamente riciclati in prodotti siderurgici, finché cioè non costituiscano i prodotti finiti del processo di trasformazione cui sono destinati. Nelle fasi precedenti, essi non possono ancora, infatti, essere considerati riciclati, poiché il detto processo di trasformazione non è terminato. Viceversa, fatto salvo il caso in cui i prodotti ottenuti siano a loro volta abbandonati, il momento in cui i materiali in questione perdono la qualifica di rifiuto non può essere fissato ad uno stadio industriale o commerciale successivo alla loro trasformazione in prodotti siderurgici poiché, a partire da tale momento, essi non possono più essere distinti da altri prodotti siderurgici scaturiti da materie prime primarie".

L'Alta Corte comunitaria ha quindi confermato il proprio precedente espresso nella sentenza 19 giugno 2003, causa C444/00, *Mayer Parry Recycling*, par. 6175 (in relazione al particolare caso dei rifiuti di imballaggio riciclati ed ha fermato le seguenti due massime, la prima delle quali statuisce che la "definizione di rifiuto contenuta nell'art.1, lett.a), primo comma, della direttiva del Consiglio 15 luglio 1975, 75/442/CEE, relativa ai rifiuti, come modificata dalla direttiva del Consiglio 18 marzo 1991, 91/156/CEE e dalla decisione della Commissione 24 maggio 1996, 96/350/CE, non può essere interpretata nel senso che essa ricomprenderebbe tassativamente le sostanze o i materiali destinati o soggetti alle operazioni di smaltimento o di recupero menzionati negli allegati II A e II B della detta direttiva, oppure in elenchi equivalenti, o il cui detentore abbia l'intenzione o l'obbligo di destinarli a siffatte operazioni. La seconda massima prescrive che "la nozione di rifiuto ai sensi dell'art.1, lett.a), primo comma, della direttiva 75/442, come modificata dalla direttiva 91/156 e dalla decisione 96/350, non dev'essere interpretata nel senso che essa escluderebbe l'insieme dei residui di produzione o di consumo che possono essere o sono riutilizzati in un ciclo di produzione o di consumo, vuoi in assenza di trattamento preventivo e senza arrecare danni all'ambiente, vuoi previo trattamento ma senza che occorra tuttavia un'operazione di recupero ai sensi dell'allegato II B di tale direttiva".

<sup>17</sup> In questi termini si esprimono i giudici al punto 26.

<sup>18</sup> L'Alta Corte nella citata pronuncia ha ritenuto irrilevante sia che il riciclo sia avvenuto ai sensi dell'allegato II B della direttiva 442 del 1975 (modificata dalla direttiva CEE n.156 del 1991), sia pur se l'uso del rifiuto come combustibile costituisca una modalità corrente di recupero dei rifiuti.



momento in cui il detentore si disfi di un rifiuto<sup>18</sup>. Di seguito nella decisione 27 febbraio 2002, n. c-6-00, *Abfall*, sulla considerazione “che la caratteristica essenziale di un’operazione di recupero di rifiuti consiste nel fatto che il suo obiettivo principale è che i rifiuti possano svolgere una funzione utile”, ha affermato che “il deposito di rifiuti in una miniera in disuso non costituisce necessariamente un’operazione di smaltimento, ma occorre una valutazione del giudice caso per caso”<sup>19</sup>.

La giurisprudenza della CGCE, infine, assegna la massima rilevanza all’aspetto soggettivo - ricavabile dall’interpretazione del termine «disfarsi» di cui alla citata direttiva comunitaria del 1975 - nella pronuncia 18 aprile 2002, n.C-9/00, *Palin Granit Oy*, allorquando ha statuito che alla relativa nozione non possa essere assegnato un significato restrittivo, attese le suddette finalità ambientali che la disciplina comunitaria sui rifiuti esprime<sup>20</sup>. La giurisprudenza dell’Alta Corte comunitaria -guidata dalle finalità ecologica della normativa comunitaria sui rifiuti e affrontando le questioni in maniera molto pragmatica- riguardo ai termini disfarsi, avere intenzione o l’obbligo di disfarsene, preferisce utilizzare un’ottica ermeneutica maggiormente “oggettiva” piuttosto che “soggettiva”, in quanto soltanto dagli elementi oggettivamente valutabili sembra rilevarsi l’*animus derelinquendi* del detentore dei rifiuti. Ne consegue la necessità di verificare la situazione di fatto in cui la sostanza si trova dopo l’utilizzo ai fini della sua qualificazione o meno quale rifiuto, giungendosi ad affermare, nella citata sentenza *Palin Granit Oy*, che il luogo di deposito, la loro composizione nonché il fatto che essi non comportino reali pericoli per la sanità pubblica o per l’ambiente, non sono criteri adeguati per conferire o negare loro la qualifica di rifiuto.

Tale impostazione risulta essere la costante dell’interpretazione giurisprudenziale della Corte di giustizia delle CE del termine rifiuto e si esprime specificamente nei confronti del fenomeno dei residui di lavorazione avviati o anche soltanto destinati ad un’operazione di recupero come emerge dall’affermazione che “Il mero fatto che una sostanza sia inserita, direttamente o indirettamente, in un processo di produzione industriale non la esclude dalla nozione di rifiuto”<sup>21</sup>. Infatti sin dalla citata sentenza *Tombesi*, i giudici del Lussemburgo hanno ritenuto che la nozione di rifiuto “non deve essere intesa nel senso che essa esclude sostanze od oggetti suscettibili di riutilizzo economico, neanche se i materiali di cui trattasi possono costituire oggetto di un negozio giuridico, ovvero di una quotazione in listini commerciali pubblici o privati”<sup>22</sup>. Pertanto nella più recente decisione *Palin Granit Oy*, l’Alta Corte europea ritiene, riguardo ai residui di lavorazione, che assume rilevanza -al fine di escludere l’esistenza di un rifiuto- anche il momento temporale nel senso che in forza di un alto grado di probabilità di riutilizzo in tempi brevi possa ritenersi che l’impresa

<sup>19</sup> In questa senso si esprime al sentenza citata, l’art.3, n. 1, lett.b), della direttiva n.442 del 1975, ed il quarto considerando della stessa, aggiungendo che il recupero dei rifiuti, “sostituendosi all’uso di altri materiali che avrebbero dovuto essere utilizzati per svolgere tale funzione, ... consente di preservare le risorse naturali”.

<sup>20</sup> Sul primo e sul secondo aspetto si vedano specificamente il paragrafo 23 della sentenza 18 aprile 2002, n.C-9/00, *Palin Granit Oy*, sul sito della Corte e i paragrafi 36-40, della già citata sentenza 15 giugno 2000, ARCO.

<sup>21</sup> In questo si pone le decisioni della Corte CEE 25 giugno 1997, n.-C/304, *TOMBESI*, in *Riv. giur. ambiente*, 1998, 55, e 18 dicembre 1997, n.c-129/96, *Inter-Environnement Wallonie ASBL*, in *Ambiente*, 1998, 347.

<sup>22</sup> Così la sentenza *Tombesi* citata.



non abbia avuto l'intenzione di «disfarsi» di tale prodotto, ma di sfruttarlo o commercializzarlo a condizioni favorevoli in un processo successivo (anche senza operare trasformazioni preliminari)<sup>23</sup>.

## *2. La Convenzione di Basilea 22 marzo 1989 e il regolamento CEE n.259 del 1993: illiceità del trasporto dei rifiuti, garanzia dello Stato di provenienza e l'esperienza tedesca del fondo di solidarietà per la reintroduzione dei rifiuti.*

L'individuazione del significato giuridicamente rilevante della nozione di rifiuto, sotto il profilo vuoi soggettivo, vuoi oggettivo, testé evidenziato, permette ora di analizzare la normativa contenuta nella Convenzione di Basilea adottata il 22 marzo 1989, sul controllo dei movimenti transfrontalieri di rifiuti pericolosi e del loro smaltimento, approvata a nome della Comunità economica europea con decisione del Consiglio 1° febbraio 1993, n.98. Gli Stati firmatari risultano vincolati a tale Convenzione sia singolarmente, sia - soprattutto per quanto interessa in questa sede - quali membri della Comunità la quale ha disciplinato le spedizioni di rifiuti all'interno della Comunità in entrata ed in uscita dalla stessa, nel regolamento del Consiglio 1° febbraio 1993, n.259, il quale elenca all'art. 1, nn. 2 e 3, le spedizioni di rifiuti escluse dal suo campo di applicazione<sup>24</sup>. Tale ultimo regolamento ha fatto propria la disciplina dettata dalla suddetta Convenzione di Basilea la quale all'art.8 obbliga lo Stato di esportazione, ogniqualevolta

<sup>23</sup> L'Alta Corte europea ha, infatti, ritenuto rilevante, ma non decisivo, verificare se la sostanza risultante dal processo produttivo sia "un residuo di produzione, cioè un prodotto che non è stato ricercato in quanto tale al fine di un utilizzo ulteriore" oppure "viene prodotto accidentalmente nel corso della lavorazione di un materiale o di un oggetto e che non è il risultato cui il processo di fabbricazione mira direttamente", con l'effetto che il residuo potrebbe essere qualificato anche quale sottoprodotto.

Nella successiva decisione dell'Alta Corte comunitaria 11 settembre 2003, n. C-114/01, si è riaffermata la rilevanza del dato temporale evidenziandosi che i detriti o la sabbia di scarto da operazioni di arricchimento di minerali provenienti dallo sfruttamento di una miniera dei quali il detentore si disfa, ha intenzione o l'obbligo di disfarsi devono essere qualificati, come rifiuti, "salvo che il detentore li utilizzi legalmente per il necessario riempimento delle gallerie della detta miniera e fornisca garanzie sufficienti sull'identificazione e sull'utilizzazione effettiva delle sostanze destinate a tale effetto".

<sup>24</sup> I rifiuti esclusi dal regolamento citato sono indicati ne "a) lo scarico a terra di rifiuti prodotti dalla normale attività delle navi e delle piattaforme offshore, comprese le acque reflue e i residui, purché questi formino oggetto di un atto internazionale vincolante specifico; b) le spedizioni dei rifiuti dell'aviazione civile; c) le spedizioni di residui radioattivi di cui all'articolo 2 della direttiva 92/3/Euratom del Consiglio, del 3 febbraio 1992, relativa alla sorveglianza ed al controllo delle spedizioni di residui radioattivi tra Stati membri e di quelle verso la Comunità e fuori da essa; d) le spedizioni di residui di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b) della direttiva 75/442/CEE, qualora siano già contemplate da altra normativa pertinente; e) le spedizioni di rifiuti in entrata nel territorio della Comunità in conformità dei requisiti di cui al protocollo relativo alla protezione dell'ambiente del trattato sull'Antartico".

Nel n.3 vengono indicate: "a) Le spedizioni di rifiuti destinati unicamente al ricupero e riportati nell'allegato II sono parimenti escluse dal disposto del presente regolamento, fatto salvo quanto previsto dalle lettere b), c), d) ed e) in appresso, dall'articolo 11 nonché dall'articolo 17, paragrafi 1, 2 e 3. b) Tali rifiuti sono soggetti a tutte le disposizioni della direttiva 75/442/CEE. Essi sono in particolare: -destinati unicamente ad impianti debitamente autorizzati, i quali devono essere autorizzati conformemente agli articoli 10 e 11 della direttiva 75/442/CEE;- soggetti a tutte le disposizioni previste agli articoli 8, 12, 13 e 14 della direttiva 75/442/CEE. c) Taluni rifiuti contemplati dall'allegato II, tuttavia, possono essere sottoposti a controlli, alla stregua di quelli contemplati dagli allegati III o IV, qualora presentino tra l'altro elementi di rischio ai sensi dell'allegato III della direttiva 91/689/CEE del Consiglio, del 12 dicembre 1991, relativa ai rifiuti pericolosi. I rifiuti in questione e la decisione relativa alla scelta fra le due procedure da seguire devono essere determinati secondo la procedura prevista all'articolo 18 della direttiva 75/442/CEE. Tali rifiuti sono elencati nell'allegato II A. d) In casi eccezionali, le spedizioni di determinati rifiuti elencati nell'allegato II possono, per motivi ambientali o sanitari, essere controllate dagli Stati membri alla stregua di quelli contemplati dagli allegati III o IV".



un movimento transfrontaliero di rifiuti pericolosi o meno autorizzato dagli Stati interessati non possa essere condotto a termine, a provvedere a che l'esportatore reintroduca tali rifiuti nello Stato di esportazione, allorquando non possono, entro un termine di 90 giorni, essere adottate altre disposizioni per smaltirli secondo metodi ecologicamente corretti<sup>25</sup>.

La normativa comunitaria dispone gli effetti del trasporto senza autorizzazione o in difformità delle clausole del relativo contratto, individuando il traffico illecito all'art. 26 del citato regolamento n. 259, ed imponendo al n. 2, lett. a, (riproduttivo del contenuto dell'art. 9, n. 2, della convenzione di Basilea) allo Stato di provenienza l'obbligo di controllare che la reintroduzione sia effettuata dal soggetto notificatore -se responsabile- "o, se necessario, dalla stessa autorità competente"<sup>26</sup>. L'art. 27, n. 1, del citato regolamento del 1993 altresì stabilisce che riguardo a tutte le spedizioni di rifiuti ogni Stato membro disponga l'obbligo in capo al notificatore di depositare una garanzia finanziaria o un'assicurazione "che copra le spese di trasporto nonché le spese di smaltimento o recupero" ed all'art. 33 "le opportune spese amministrative per l'espletamento della procedura di notifica e di sorveglianza e le spese ordinarie per analisi e controlli appropriati". Infine il citato art. 33 al n. 2 dispone che le spese relative alla reintroduzione dei rifiuti "comprese quelle relative alla spedizione, allo smaltimento o al recupero dei rifiuti con un metodo alternativo ecologicamente corretto" ex art. 25, par. 1 siano addossate al notificatore "o, in caso di impossibilità, degli Stati membri interessati"; tale obbligo non è invece previsto dal successivo n. 3, in capo allo Stato del soggetto destinatario quando quest'ultimo risulti inadempiente.

La rilevanza fiscale di tale fenomeno di trasporto transfrontaliero dei rifiuti non emerge direttamente dalla relativa disciplina convenzionale e comunitaria le quali, infatti, non delineano alcuna potestà impositiva a favore degli Stati contraenti o membri della Comunità europea, dovendosi, pertanto, riconoscere ad essi il più ampio potere legislativo o regolamentare in proposito con i limiti scaturendi dai principi convenzionali o comunitari<sup>27</sup>. La constatazione che lo Stato di provenienza dei rifiuti

<sup>25</sup> L'art. 25, n. 1, del citato regolamento n. 259 del 1993 statuisce che "Quando una spedizione di rifiuti, autorizzata dalle autorità competenti interessate, non può svolgersi conformemente alle clausole del documento di accompagnamento o del contratto di cui agli articoli 3 e 6, l'autorità competente di spedizione, entro il termine di 90 giorni a decorrere dal momento in cui ne è informata, vigila a che il notificatore reintroduca i rifiuti nella zona di sua giurisdizione o altrove all'interno dello Stato di spedizione, a meno che consideri soddisfacente che possano essere smaltiti o recuperati secondo metodi alternativi ecologicamente corretti".

<sup>26</sup> L'art. 2, del citato regolamento n. 459 qualifica alla lett. g) "notificatore: qualsiasi persona fisica o Ente giuridico cui venga assegnato l'obbligo della notifica, cioè una delle seguenti persone che intenda trasferire o far trasferire i rifiuti: i) la persona la cui attività abbia prodotto i rifiuti in questione (produttore iniziale); oppure ii) qualora questo risultasse impossibile, un operatore riconosciuto a tal fine da uno Stato membro oppure un commerciante o intermediario iscritto o riconosciuto che si occupi dello smaltimento o del recupero dei rifiuti; oppure iii) qualora le succitate persone fossero ignote o non riconosciute, la persona che detiene i rifiuti o che ne ha il controllo legale (detentore); oppure iv) in caso di importazione o di transito di rifiuti attraverso la Comunità, la persona designata dalla legislazione dello Stato di spedizione, oppure, in mancanza di detta designazione, la persona che detiene i rifiuti o che ne ha il controllo legale (detentore)".

<sup>27</sup> Non può considerarsi disciplina fiscale quella prevista dall'art. 1 del citato regolamento n. 459 di identificazione dei soggetti cui gli Stati membri possano attribuire poteri di controllo e di ispezione allorquando si sia previsto al n.1 che "Gli Stati membri possono designare gli uffici doganali di entrata o di uscita per le spedizioni di rifiuti che rispettivamente entrano nella Comunità o ne escono, e ne informano la Commissione. La Commissione pubblica, e se necessario aggiorna, l'elenco di detti uffici nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee. 2. Se gli Stati membri decidono di designare gli uffici doganali di cui al paragrafo 1, nessuna spedizione di rifiuti può transitare per posti di frontiera all'entrata o all'uscita della Comunità diversi da quelli designati".



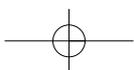
non contenga – quantomeno compiutamente- le spese necessarie per la reintroduzione dei rifiuti oggetto di traffico illecito per effetto della garanzia finanziaria o dell'assicurazione (pure imposta al soggetto notificatore) permette di individuare lo strumento fiscale più idoneo alla bisogna che sia compatibile con la normativa comunitaria per la copertura della suddetta spesa pubblica. L'analisi della disciplina fiscale più efficiente per fronteggiare tale fenomeno economico deve però prendere brevemente le mosse dall'indagine sul contenuto delle autorizzazioni degli Stati membri necessarie al notificatore per il trasporto transfrontaliero dei rifiuti pericolosi o meno attesa l'importanza che ancora una volta la Corte di giustizia CE affida a tale tema per risolvere anche il quesito tributario.

L'intervento dello Stato di provenienza dei rifiuti risulta infatti diverso se si tratta di spedizione, rispettivamente, di sostanze destinate ad essere smaltite o, invece ad essere recuperate tanto che il regolamento CE n. 259 del 1993 lo regola nel titolo II in due capi distinti prevedendo per le imprese - per quanto in questo momento interessa - maggiori oneri per le spedizioni di recupero rispetto a quelle di smaltimento. A tal proposito la Corte CE nella sentenza 3 aprile 2003, n. C-116/01, *SITA EcoService Nederland*, afferma che nel caso di un processo di trasformazione dei rifiuti comprendente più fasi distinte, la qualificazione come operazione di smaltimento o come operazione di recupero deve essere effettuata considerando soltanto la prima operazione che le sostanze devono subire successivamente alla loro spedizione. Il recupero dei rifiuti maggiormente usuale è quello del loro utilizzo quale combustibile e i giudici comunitari lo hanno ritenuto riscontrabile vuoi quando la maggior parte dei rifiuti viene consumata durante l'operazione e la maggior parte dell'energia sviluppata viene recuperata e utilizzata<sup>28</sup>, vuoi quando il recupero del calore prodotto dalla combustione costituisca solo un effetto secondario di un'operazione la cui finalità principale è lo smaltimento dei rifiuti<sup>29</sup>.

La giurisprudenza della CGCE testé delineata, nell'evidenziare la vincolatività per gli Stati membri delle prescrizioni comunitarie in tema di operazioni di smaltimento o di recupero dei rifiuti, influisce sull'importo -e, quindi, sulla natura delle relative somme- che lo Stato richiede alle imprese per provvedere al finanziamento dell'attività statale succedanea a quella dell'impresa inadempiente all'obbligo di provvedere alla reintroduzione dei rifiuti nel paese di provenienza. La più significativa esperienza in tal campo ci viene offerta dalla disciplina tedesca del *Gesetz über die Überwachung und Kontrolle der grenzüberschreitenden Verbringung von Abfällen (Abfallverbringungsgesetz)* del 30 settembre 1994 - ossia della legge relativa alla sorveglianza e al controllo dei trasferimenti transfrontalieri di rifiuti - il cui art. 8, n. 1, istituisce un *Solidarfonds Abfallrückführung*, - ossia un fondo di solidarietà per la reintroduzione di rifiuti. La regolamentazione contenuta nel sesto comma, nello stabilire che "Al fine di coprire le prestazioni e le spese amministrative del fondo di solidarietà, i notificatori ai sensi del regolamento

<sup>28</sup> In questo senso si esprime la sentenza dall'Alta Corte CEE, 13 febbraio 2003, n.228/00, Germania, ove si è rilevato come non si possa poter opporre altri criteri, quali il potere calorifico dei rifiuti, la percentuale di sostanze nocive dei rifiuti inceneriti o il fatto che i rifiuti siano stati mescolati o meno e le conclusioni dell'avvocato Generale Jacobs presentate il 6 maggio 2004, nella causa C-113/02, Paesi Bassi.

<sup>29</sup> In questi termini la pronuncia della Corte di giustizia 13 febbraio 2003, n.C-458/00, Granducato del Lussemburgo.



[quello CE n. 259/93, *n.d.a.*] sono tenuti a versare contributi a questo fondo in una misura che tiene conto del tipo e della quantità dei rifiuti da trasferire”, individua una correlazione immediata e diretta tra gli importi richiesti e la prestazione che lo Stato dovrebbe effettuare.

La citata legge tedesca in linea di principio prevede la restituzione delle somme versate dalle imprese specificandosi al settimo comma del citato art. 8, n. 1, che “I contributi non ancora utilizzati alla fine di un periodo di tre anni vengono restituiti proporzionalmente ai debitori dei contributi previo rimborso dei complementi di copertura versati ai sensi del n. 2”, sempreché il fondo di solidarietà non sia risultato insufficiente a coprire le relative spese<sup>30</sup>. Peraltro l’art. 7, n. 1, della citata legge tedesca - nell’aggiungere a tale obbligo di versamento dei suddetti contributi al fondo di solidarietà, quello previsto dall’art. 27 del citato regolamento CE n. 259 del 1993, di costituzione della garanzia finanziaria o di un’assicurazione corrispondente che copra le spese di trasporto, nonché le spese di smaltimento o recupero<sup>31</sup> - comporta una modificazione della natura degli importi richiesti all’impresa per la costituzione del citato fondo di solidarietà. Infine occorre evidenziare come l’art. 17 della *Verordnung über die Anstalt Solidarfonds Abfallrückführung* -ossia il regolamento del 20 maggio 1996 relativo al fondo di solidarietà per la reintroduzione di rifiuti- precisa che l’obbligo di versare i citati contributi al fondo di solidarietà sorge per le imprese che gestiscono il trasporto transfrontaliero al momento dell’obbligo di notificare i rifiuti da trasferire al di fuori del territorio tedesco.

La circostanza che la normativa comunitaria disposta dal citato regolamento n. 259 del 1993 non prevede espressamente un tale tipo di contributo non comporta di per sé l’illegittimità della pretesa alla formazione del fondo di solidarietà atteso che ogni Stato-membro ha discrezionalità sufficiente ad individuare il sistema di finanziamento di tale attività statale, sempreché essa non vulneri i principi di tassazione comunitaria di fonte sia primaria, sia secondaria. Tale inquadramento risulta interessato dalla coesistenza di un tale contributo con l’obbligo -previsto dalla Convenzione di Basilea e dall’art. 27 del regolamento CE n. 259 del 1993- di deposito di una garanzia finanziaria o di un’assicurazione all’atto della notifica di un’esportazione di rifiuti, come, peraltro, dettato dall’art. 7, n. 1, della citata legge tedesca, abbia disposto che l’obbligo di contribuzione al fondo di solidarietà non sostituisce ma si affianca ad esso. Sotto tale profilo la Commissione della Comunità europea ha rinvenuto nella disciplina tedesca sul finanziamento al suddetto fondo di solidarietà la violazione del divieto di istituire dazi doganali all’esportazione, divieto sancito nell’art. 3, lett.a) del Trattato CE e ribadito negli artt. 23 e 25, precisando successivamente che tale infrazione non riguardava il contributo versato a titolo di un’esportazione di rifiuti dalla Germania verso un paese terzo all’Unione<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Precisamente la citata norma prevede che “Se ed in quanto i mezzi che il fondo di solidarietà deve fornire (...) non sono sufficienti per coprire le spese causate dalla reintroduzione e dal recupero senza danno o dalla distruzione in una forma compatibile con l’interesse generale, i *Länder* sono tenuti, dopo detrazione di una quota federale che deve essere determinata con regolamento (...), a completare la copertura secondo una chiave di ripartizione stabilita in funzione della popolazione e delle entrate fiscali (chiave di *Königstein*) o secondo un’altra chiave convenuta tra i *Länder*”.

<sup>31</sup> Come si evince dall’art. 7, n. 1, della citata legge tedesca.

<sup>32</sup> La Commissione della Comunità europea è intervenuta prima con lettera di diffida del 25 maggio 1998 e poi con il parere del 19 agosto 1999.



### *3. L'imposizione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti quale corrispettivo per la garanzia statale: rilievi critici*

La compatibilità della disciplina del contributo ad un siffatto fondo di solidarietà con il divieto comunitario di introdurre oneri pecuniari i quali, seppure minimi, determinano un ostacolo alla circolazione delle merci - in quanto resa meno agevole anche dalle conseguenti formalità amministrative richieste al momento del passaggio delle frontiere interne alla Comunità europea - deve essere verificata rispetto a due diverse qualificazioni delle somme versate. Una prima tesi intende il corrispettivo in termini di importo proporzionato dovuto a fronte dell'ottenimento di uno specifico beneficio procurato agli operatori economici incisi dal relativo obbligo di versamento per effetto dell'intervento dello Stato di effettuazione della spedizione dei rifiuti nel territorio di un altro Stato-membro, premurandosi però di escludere che l'importo sia determinato in funzione della natura e della quantità dei rifiuti da trasferire. Una seconda causa giustificatrice dell'introduzione di tale prestazione patrimoniale imposta si fonda sulla qualificazione del citato contributo in termini di onere lecito in quanto compensazione di una misura imposta dal diritto comunitario al fine di promuovere la libera circolazione delle merci, cercando conforto nella constatazione che le caratteristiche specifiche dei rifiuti giustifichino talune restrizioni alla libera circolazione di questo tipo di merci.

Principiando l'indagine dalla qualificazione del contributo al fondo di solidarietà per assicurare la reintroduzione dei rifiuti nel territorio dello Stato-membro di provenienza quale corrispettivo di un servizio finanziario reso dal citato Stato agli operatori economici occorre evidenziare come tale servizio finanziario possa essere individuato in termini di beneficio effettivo per gli operatori che esportano i rifiuti provenienti dal territorio di uno Stato-membro. In tale ottica ermeneutica il Governo della Repubblica federale di Germania ha ritenuto di qualificare il contributo in esame in termini di garanzia sussidiaria assunta da tale Stato-membro rispetto a quella imposta dall'art. 27, n. 1, del regolamento CE n. 259 del 1993 consentirebbe agli operatori economici interessati di accedere ai mercati degli altri Stati membri della Comunità nonché a quelli degli altri Stati contraenti della citata convenzione di Basilea del 1989. In buona sostanza un tale inquadramento giuridico del contributo tende a valorizzare l'intervento dello Stato che impone una tale prestazione nel senso che le maggiori possibilità di esportazione di rifiuti di cui beneficiano gli operatori economici stabiliti in Germania debbano essere attribuite, in misura significativa, al fatto che lo Stato accetta, a titolo sussidiario, di garantire il finanziamento delle operazioni necessarie per far fronte ai traffici illeciti dei rifiuti.

La dimostrazione che il contributo richiesto ad ogni soggetto notificatore del trasferimento di rifiuti nel territorio di un altro Stato-membro sarebbe riscosso a titolo di corrispettivo per la possibilità di esportare creata dalla garanzia di reintroduzione da parte dello Stato-membro di provenienza di dette sostanze emergerebbe dal fatto che il servizio così reso dallo Stato determina un beneficio individuale a ciascun esportatore di rifiuti. Infatti la constatazione che le risorse del fondo di solidarietà siano impiegate per la reintroduzione di rifiuti esportati invece illecitamente non importa l'avversa conclusione atteso che, in primo luogo, gli Stati di destinazione dei rifiuti si sentono garantiti proprio dall'esistenza di tale fondo per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti e, in secondo luogo, che i trasportatori dei rifiuti in maniera illecita debbano corri-



spondere per l'intero il costo della reintroduzione dei rifiuti e del loro smaltimento. Pertanto soltanto gli operatori che esportano lecitamente rifiuti e versano contributi al fondo traggono un beneficio dal fatto che lo Stato garantisce la reintroduzione a nulla ulteriormente potendosi opporre la riscossione dell'importo del contributo determinato in funzione della natura e della quantità dei rifiuti da trasferire in quanto tale modalità di fissazione per ogni determinata esportazione evidenzerebbe in modo adeguato il servizio concretamente offerto proprio a tali operatori economici.

La qualificazione del contributo al fondo di solidarietà per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti nel territorio di un altro Stato membro in termini di corrispettivo di un servizio prestato agli operatori economici del settore si fonda anche sull'assunto che le misure istituite dal regolamento andrebbero considerate alla stregua di misure di apertura dei mercati e, come tali, legittimerebbero il sorgere dell'obbligo di ristornare tali costi allo Stato-membro. Infatti sarebbe convincente rilevare come sia il regolamento CEE n.259 del 1993, sia la convenzione di Basilea, sono state emanate certamente per tutelare l'ambiente e la salute, ma anche al fine di promuovere la libera circolazione dei rifiuti, proprio allorché tali normative, internazionale prima e comunitaria poi, abbiano fissato le condizioni alle quali possano svolgersi i movimenti transfrontalieri delle suddette sostanze nocive per l'ambiente e la salute umana. In tale ottica interpretativa risulterebbe soddisfatta anche la condizione che il servizio dallo Stato-membro sia effettivamente e individualmente prestato dagli operatori economici in quanto i caratteri di effettività e individualità di detto servizio sarebbero ben assicurati proprio dalla proporzionalità del corrispettivo complessivamente richiesto garantita dalla commisurazione dell'ammontare del contributo versato da ogni operatore al tipo e ai quantitativi di rifiuti esportati<sup>33</sup>.

Una tale ricostruzione dell'obbligo di contribuire al fondo di solidarietà per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasportati in un altro Stato-membro pecca sull'individuazione del suo presupposto rinvenuto nella circostanza che con tale forma di imposizione possa essere assicurato il citato intervento di reintroduzione ad opera dello Stato-membro di provenienza delle suddette sostanze nocive. Infatti l'intervento dello Stato-membro di provenienza dei rifiuti da reintrodurre sul suo territorio è reso obbligatorio dall'art. 33, n. 2 del regolamento CE n. 259 del 1993 e sebbene ciò sia previsto in via sussidiaria rispetto all'obbligo di sopportare tali spese da parte del soggetto che abbia illecitamente introdotto rifiuti in un altro Stato-membro - tale soggetto non ha contribuito al Fondo o, quantomeno, non vi ha contribuito nella misura prescritta dalla normativa nazionale. Tale conclusione non risulta modificata dall'avenuta prestazione di garanzia da parte dell'esportatore illecito ai sensi del precedente art.27 in quanto è più frequente che il fondo intervenga per gli illeciti compiuti da coloro che non abbiano prestato tale garanzia o non siano in grado di far fronte alle spese di reintroduzione vuoi perché non siano conosciuti (soggetti che non abbiano notificato) ovvero seppure conosciuti abbiano notificato in modo infedele o inesatto<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> Le condizioni indicate nel testo sono pretese dalla Corte comunitaria nelle sentenze 9 novembre 1983, causa 158/82, Commissione/Danimarca (in *Racc. uff. Giur. Corte CEE*, 1983, I, 3573), 12 luglio 1977, causa 89/76, Commissione/Paesi Bassi (in *Racc.*, cit., 1977, I, 1355) e 31 gennaio 1984, causa 1/83, IFG/*Freistaat Bayern* (in *Racc.*, cit., 1984, I, 349).

<sup>34</sup> Pertanto gli esportatori di rifiuti non risulterebbero avvantaggiati in misura rilevante rispetto ad altri operatori dello stesso settore che agiscano in uno Stato-membro che non abbia introdotto l'obbligo di contribuire a tale fondo di solidarietà



In secondo luogo la compatibilità di tale obbligo contributivo con la disciplina comunitaria sul divieto di introdurre dazi doganali o tasse ad effetto equivalente si scontra con la seconda motivazione della ricostruzione della natura remuneratoria di un servizio prestato agli operatori economici del settore, ossia che l'intervento dello Stato-membro che abbia imposto tale contributo garantisca o, quantomeno, favorisca, la libera circolazione intracomunitaria dei rifiuti. Infatti lo scopo del regolamento comunitario del 1993 - ma non anche della Convenzione di Basilea - di salvaguardare l'ambiente e la salute viene raggiunto, tra gli altri interventi, anche assoggettando la libera circolazione dei rifiuti ad alcuni oneri amministrativi, sempreché non violino la libera circolazione tutelata direttamente dal Trattato istitutivo della Comunità europea quale espressione di un principio fondante l'aggregazione dei paesi-membri<sup>35</sup>. In questo senso si era già espressa la Corte di giustizia nella pronuncia sui c.d. rifiuti valloni, ove il fondamento della libertà di circolazione di dette sostanze nocive - rinvenuto direttamente nel Trattato - non risulta intaccato dalla circostanza che esso possa subire restrizioni giustificate dalla peculiare natura dei citati beni, in vista dei problemi di carattere ambientale collegati alla loro gestione e pur se la tutela dell'ambiente e della salute umana sia prevista dallo stesso Trattato CE (art. 174)<sup>36</sup>.

La funzione giuridicamente rilevante perseguita dal regolamento comunitario n. 259 del 1993 di imporre restrizioni alla circolazione intracomunitaria dei rifiuti al fine di tutelare al meglio possibile l'ambiente e la salute umana comporta che l'obiettivo della libera circolazione delle merci evidenzia un carattere strettamente accessorio e strumentale al raggiungimento delle finalità ambientali individuate dal suddetto regolamento<sup>37</sup>. Infatti la constatazione che la finalità del regolamento del 1993 non sia quella di facilitare la circolazione dei rifiuti, ma quella di contribuire a garantire che nessun movimento transfrontaliero di rifiuti sia portato a termine senza le adeguate garanzie in termini di protezione dell'ambiente e della salute esclude che il contributo sia qualificabile in termini di corrispettivo prestato agli operatori economici. Ne consegue che la responsabilità sussidiaria dello Stato-membro prevista dall'art. 33, n. 2, del suddetto regolamento del 1993 potrebbe al più far ritenere che "proprio perché è volta a evitare il compimento di esportazioni che non offrono adeguate garanzie per la tutela dell'ambiente e della salute, detta responsabilità favorisce indirettamente quelle che, svolte conformemente al regolamento, offrono invece tali garanzie"<sup>38</sup>.

#### *4. Segue: il contributo quale compensazione per la promozione della libera circolazione delle merci: rilievi critici*

La seconda ricostruzione della natura del contributo richiesto per la formazione di un fondo di solidarietà per fronteggiare i costi necessari per la reintroduzione sul territorio di uno Stato-membro dei rifiuti illecitamente trasferiti in un altro Stato-mem-

<sup>35</sup> In questo senso si veda la sentenza 28 giugno 1994, causa C-187/93, Parlamento/Consiglio (in *Racc.*, cit., 1994, I, 2857), punto 26.

<sup>36</sup> In tali termini la sentenza dell'Alta Corte delle Comunità europee 9 luglio 1992, n.C-2/90, nei paragrafi 25-28, ove è stato rigettato l'assunto del governo belga secondo cui "i rifiuti non riciclabili e non riutilizzabili non possono considerarsi merci ai sensi degli artt.30 e seguenti del Trattato. Infatti, essi non avrebbero alcun valore commerciale intrinseco e non potrebbero quindi costituire oggetto di una vendita".

<sup>37</sup> In questi termini si è espresso l'Avvocato generale Jacobs nelle conclusioni presentate il 18 maggio 1994 nella causa Parlamento/Consiglio, paragrafo 47, decisa poi con la già citata sentenza 28 giugno 1994, n.C-187/93.

<sup>38</sup> In tal modo si esprime l'Avvocato generale Tizzano nelle conclusioni presentate il 14 novembre 2002 nella controversia C-389-00, decisa nella sentenza 27 febbraio 2003, par.37.



bro è imperniata sulla compensazione richiesta al trasferente di detti beni per far fronte ad una misura imposta dal diritto comunitario allo scopo di promuovere la libera circolazione intracomunitaria delle merci. Una tale impostazione della tematica in argomento prende le mosse dalla constatazione che la responsabilità sussidiaria dello Stato ha carattere obbligatorio ed uniforme per tutti i rifiuti nella Comunità e, quindi, è stata dettata dal legislatore comunitario per tutelare la libera circolazione delle merci osservando le esigenze di tutela dell'ambiente e della salute umana imposta dalla peculiare natura dei rifiuti. In una tale ottica ermeneutica del fenomeno normativo in esame il contributo potrebbe essere considerato un onere lecito ogni qualvolta i contributi risultino funzionali alla copertura dei costi effettivamente sopportati dallo Stato-membro per essere in grado di adempiere agli obblighi previsti dal regolamento comunitario del 1993 con l'effetto di poter individuare per ogni contributo una relazione proporzionale col vantaggio individuale goduto da ciascun notificatore del trasporto transfrontaliero.

Le ragioni giuridiche di tale qualificazione del contributo in termini di compensazione ad un obbligo imposto agli Stati-membri emergerebbe, in primo luogo, dalla constatazione che esso è riscosso in occasione dei controlli richiesti dal diritto comunitario nell'interesse generale della Comunità ed aventi carattere obbligatorio ed uniforme nei confronti di tutti i prodotti esistenti nella Comunità allo specifico scopo di incrementare la libera circolazione delle merci. In questo senso si è espressa la giurisprudenza della Corte di giustizia secondo la quale l'onere imposto dagli Stati-membri non presenta la natura di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali allorquando l'importo delle somme richieste non ecceda il costo dell'attività amministrativa effettivamente prestata, come nel caso di specie si realizzerebbe per lo Stato-membro obbligato dal regolamento n.259 del 1993 ad effettuare i controlli sui rifiuti. Infatti nelle controversie riguardanti i contributi richiesti in occasione dei controlli all'esportazione o all'importazione delle merci prescritti dal diritto comunitario l'Alta Corte ha avuto modo di evidenziare che se l'unico scopo, sotto, l'aspetto sia finanziario, sia economico, della misura di compensazione sia quello di far fronte ad un obbligo uniformemente imposto a tutti gli Stati-membri, non può rinvenirsi alcuna violazione del divieto sancito dagli artt. 23 CE e 25 del Trattato CE<sup>39</sup>.

La giustificazione dell'introduzione di un contributo per finanziare un fondo statale da utilizzare per sostenere i costi per la reintroduzione dei rifiuti precedentemente spediti in modo illecito in un altro Stato-membro non dovrebbe essere inficiata dalla circostanza che altri-Stati membri finanzino tale attività - e le conseguenti attività in punto di gestione complessiva sul loro territorio di dette sostanze - tramite fondi provenienti direttamente dai bilanci pubblici. In tal senso si pone la giurisprudenza dell'Alta Corte comunitaria nella controversia Commissione/Paesi Bassi in tema di finanziamento dei controlli fitosanitari all'esportazione, allorquando ha evidenziato come fossero "concepibili soluzioni diverse sia che l'onere di questi venga assunto, in tutto o in parte, a carico del bilancio della pubblica amministrazione, sia che esso venga trasferito sugli operatori economici mediante la riscossione di diritti corrispon-

<sup>39</sup> In questo senso si vedano le sentenze della CGCE 25 gennaio 1977, causa 46/76, *Bauhuis*, ai paragrafi 34-36, (in *Racc.*, cit., 1977, I, 5) e 27 settembre 1988, n.-C-18/87, *Commissione/Germania*, al paragrafo 14 (*ivi*, 1978, I, 5427).



denti al costo dei controlli eseguiti”<sup>40</sup>. Una tale conclusione favorevole al riparto dei costi imposti dalla Comunità allo Stato-membro direttamente sui soggetti interessati dalla relativa attività non trova una sua limitazione - rilevata dalla Corte di giustizia in tema di un tributo per il controllo sanitario delle carni fresche importate da paesi terzi- dalla prova dell’esistenza di tributi analoghi in tutti gli altri Stati-membri della Comunità<sup>41</sup>.

La constatazione che controlli destinati a rimuovere gli ostacoli agli scambi - quali misure destinate a favorire la libera circolazione delle merci - debbano avere tale obiettivo in maniera primaria ed essenziale esclude che l’innegabile incidenza dei relativi costi sui prezzi dei beni provenienti da altri Stati-membri produca di per sé l’effetto, proprio dei dazi doganali, d’intralcio la circolazione di tali merci. In tale prospettiva la dizione normativa di “misura destinata a favorire la libera circolazione delle merci” delimita la portata di un’eccezione al fondamentale divieto d’imporre tasse di effetto equivalente ai dazi doganali dettato dagli artt. 23 e 25 del Trattato CE con la conseguenza di poter attribuire un significato a tale nozione in senso restrittivo “e dunque di escludere che vi rientrino misure che non abbiano primariamente ed essenzialmente l’obiettivo indicato”<sup>42</sup>. Pertanto le finalità giuridicamente rilevanti che emergono dalla normativa dettata dall’art. 33, n. 2, del regolamento n.259 del 1993 in punto di attribuzione di una responsabilità sussidiaria imposta agli Stati-membri per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti in altro Stato-membro non può essere considerata quale misura volta ad incentivare la libera circolazione delle merci nel senso indicato dalla giurisprudenza dell’Alta Corte in materia di tributi riscossi per i controlli all’esportazione o all’importazione.

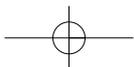
Le ragioni giustificatrici della ricostruzione del contributo al fondo statale per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti in altro Stato-membro in termini di misura imposta dalla Comunità europea per promuovere la libera circolazione delle merci trova un suo limite quantitativo nel senso che l’entità dell’imposizione non può eccedere il costo amministrativo del servizio che le autorità nazionali devono sostenere a tale titolo. In questo senso si esprime la giurisprudenza dei giudici comunitari del Lussemburgo evidenziando come la compatibilità di imposizioni riscosse in occasione del movimento di merci all’interno della Comunità col divieto di imporre dazi doganali o diritti ad effetto equivalente sussiste sempreché l’importo del tributo presenti un nesso diretto col costo delle misure amministrative imposte dalla normativa comunitaria<sup>43</sup>. La relazione immediata e diretta tra i costi amministrativi e l’imposizione in capo al contribuente, evidenziata in termini di effettività, è stato ritenuto sussistente “qualora l’ammontare del diritto sia calcolato in funzione della durata del controllo, del numero del-

<sup>40</sup> Così la sentenza 12 luglio 1977, C-89/76 al paragrafo 18 (in *Racc.*, 1977, I, 1355) e la successiva pronuncia Commissione/Germania, già citata, al paragrafo 15., cui si aggiunga la sentenza 2 maggio 1990, n.C-111/89 *Bakker Hillegom*, (in *Racc. cit.*, 1990, I, 1735) ove l’Alta Corte ha riconosciuto che allo scopo di eliminare i duplici controlli alle frontiere, fossero da considerare lecita la riscossione di diritti percepiti per i controlli fitosanitari all’esportazione previsti da una convenzione internazionale della quale erano parte tutti gli Stati-membri.

<sup>41</sup> In questi termini si esprime la pronuncia della C.giust. CE 31 gennaio 1984, n.1/83 IGF, al paragrafo 22 (in *Racc.*, cit., I, 349).

<sup>42</sup> In questi termini si esprime l’avvocato generale Tizzano nel paragrafo 54 delle sue già citate conclusioni nella controversia n. C-389/00.

<sup>43</sup> In questo senso già la citata sentenza, 31 gennaio 1984, IGF, al paragrafo 21.



le persone addette a quest'ultimo, delle spese materiali, delle spese generali o, se del caso, di altri fattori analoghi, il che non esclude una valutazione forfettaria delle spese di controllo, ad esempio attraverso una tariffa oraria fissa"<sup>44</sup>.

Il rapporto immediato e diretto tra costi amministrativi del servizio effettuato dallo Stato-membro al fine di agevolare la circolazione intracomunitaria delle merci ed imposizione richiesta agli operatori economici che fruiscono di tali servizi può rinvenirsi anche quando il contributo venga parametrato alla natura ed alla quantità dei rifiuti oggetto della notifica di trasferimento dal territorio di uno Stato-membro a quello di un altro Stato-membro<sup>45</sup>. Tale condizione risulta necessaria ma non sufficiente atteso che dovrebbe escludersi una corrispondenza tra i suddetti importi in senso complessivo, ossia tenendo conto, da un canto, degli oneri imposti ai notificatori e, d'altro canto, dei costi effettuati dall'Ente gestore di un fondo di tal fatta anche perché il lemma "nesso diretto" definisce la portata di un'eccezione al divieto generale d'imporre tasse di effetto equivalente ai dazi doganali e deve essere, perciò, interpretata in senso restrittivo<sup>46</sup>. Infine la corrispondenza specifica tra costi amministrativi e contributi viene rispettata se questi ultimi, non utilizzati dal fondo di solidarietà in un determinato e congruo periodo venissero, rispettivamente, restituiti ai notificatori in misura proporzionale agli importi che tali operatori hanno corrisposto, restituiti anche per la parte utilizzata per far fronte alle spese amministrative del fondo stesso e riconosciuti gli interessi legali sui relativi importi.

L'elemento determinante per affermare la legittimità di un contributo riscosso in occasione della notificazione della spedizione dei rifiuti nel territorio di un altro Stato-membro risulta, quindi, non un qualsiasi nesso con i costi effettivi delle attività di reintroduzione dei rifiuti trasferiti, di smaltimento e di recupero anche perché occorre ribadire che tali attività sono -generalmente- necessarie nei confronti dei rifiuti trasportati senza notifica. Pertanto la mancanza di versamento dei contributi si accompagna all'assenza della prestazione della garanzia o dell'assicurazione imposta dal regolamento comunitario del 1993 che esclude una connessione immediata e diretta tra il contributo e il servizio reso dalla Pubblica Amministrazione nazionale per le attività di recupero imposte in quanto volte, in buona sostanza a coprire i costi riferibili a comportamenti illeciti compiuti da altri esportatori. In ultima analisi sono costi amministrativi relativi al procedimento di notificazione delle esportazioni in un altro Stato-membro dei rifiuti ed ai controlli eventualmente necessari a poter essere correlati agli obblighi imposti dal diritto comunitario per l'esperimento di tale attività quali misure necessarie per promuovere la libera circolazione delle merci e non i contributi ad un fondo di solidarietà da utilizzare per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente esportati.

### *5. Limiti giuridici all'introduzione di prelievi sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti*

Una disciplina nazionale che intenda addossare ai soggetti che effettuino in maniera illecita trasferimenti di rifiuti dal proprio territorio a quello di un altro Stato-membro i costi della reintroduzione e delle eventuali operazioni di gestione delle suddette so-

<sup>44</sup> Così la già citata sentenza *Bakker Hillegom*.

<sup>45</sup> In questi termini si vedano le osservazioni contenute nel paragrafo 56 delle conclusioni dell'avvocato generale Tizzano nella già citata causa C-389/00.

<sup>46</sup> Così al paragrafo 57 si esprime l'avvocato generale Tizzano nella più volte citata causa C-389-00.



stanze deve tener presenti i due diversi limiti imposti dall'interpretazione della Corte di giustizia per evitare che le somme richieste siano considerate contrastanti col principio di libera circolazione delle merci<sup>47</sup>. Il primo limite impone che l'onere pecuniario preteso dalla normativa nazionale per far fronte alle attività poste dal regolamento n. 259 del 1993 a carico dello Stato -ancorché a titolo di responsabilità sussidiaria rispetto all'obbligo dei trasgressori della disciplina comunitaria-, pur se riscosso da soggetti diversi dallo Stato<sup>48</sup> e non sia ripartito tra tutti i soggetti che operano in tale settore economico, ma incida soltanto sui responsabili delle attività illecite. Il secondo limite ad un'imposizione di tal fatta è da individuarsi nel divieto di eccedere la copertura di quei costi relativi al procedimento di notificazione del trasferimento dei rifiuti in un altro Stato-membro, tra i quali occorre ora verificare se debbano essere annoverati soltanto quelli relativi alle spese necessarie per la creazione ed il mantenimento della struttura deputata a ricevere i dati comunicati dagli esportatori di tali sostanze.

In ordine al primo limite la necessità che l'onere pecuniario preteso dal legislatore nazionale non ricada sui soggetti non trasgressori dei precetti imposti dal regolamento n. 259 del 1993 in occasione del trasferimento di rifiuti in altri Stati-membri trova la sua ragion d'essere nel divieto di imporre dazi o tasse ad effetto equivalente a quelle, vietate dal diritto comunitario primario come statuito dalla Corte di giustizia del 2003<sup>49</sup>. Infatti i rifiuti sono stati qualificati merci e le misure di restrizioni alla loro circolazione intracomunitaria individuate come violazione al relativo principio di libertà atteso che essi possono comunque formare oggetto di transazioni economiche, a nulla rilevando le previsioni legali, di origine parimente comunitaria, limitative delle attività che possono e molte volte debbono essere effettuate su tali peculiari sostanze. Pertanto una forma impositiva che presenti non soltanto -o non tanto- quale suo presupposto il trasferimento di rifiuti in altri Stati-membri, ma, soprattutto, lo scopo di sostenere il costo delle operazioni necessarie per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti in un altro Stato-membro in capo a soggetti non trasgressori evidenzerebbe una funzione risarcitoria per infrazioni alla normativa comunitaria generalmente realizzate da soggetti che non hanno neppure prestato le garanzie "personali"<sup>50</sup>.

La seconda limitazione all'introduzione di contributi assimilabili ai dazi doganali o tasse ad effetto equivalenti rinvenuta dalla Corte di giustizia nei confronti dei contributi al Fondo di solidarietà tedesco per sopportare i costi della reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti in un altro Stato-membro non dovrebbe rinvenirsi però anche nei riguardi dei contributi che coprono le spese necessarie per la creazione ed il mantenimento della struttura amministrativa di controllo della veridicità delle notificazioni. Infatti in tal caso l'attività richiesta alle strutture amministrative sono funzionali al perseguimento di finalità compatibili con la necessità di effettuare controlli sulle merci e, co-

<sup>47</sup> Sul tema si vedano, tra le tante, le sentenze 9 novembre 1983, n. C-158/82, citata, punto 18, e 27 settembre 1988, n. C-18/87, Commissione/Germania (*ivi*, 1988, 5427), al punto 5 e, da ultimo, 27 febbraio 2003, n.C-289-00, Commissione/Germania.

<sup>48</sup> In questi termini si veda la sentenza della Corte di giustizia 27 febbraio 2003, n.c-389/00, cit., par.36.

<sup>49</sup> in tal senso invece si è espressa la sentenza dalla Corte di Giustizia, più volte citata 27 febbraio 2003, n.c-389/00, Commissione/Repubblica federale di Germania, par.51.

<sup>50</sup> Sul tema dei prelievi risarcitori nell'ambito della tutela ambientale con particolare riferimento alla disciplina comunitaria si veda F.PICCIAREDDA in F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p. 24 segg., e la letteratura *ivi* segnalata.



me tali, da sempre ritenuti ammissibili dall'Alta Corte comunitaria in tema di controllo sull'esportazione di merci, come ampiamente evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria citata *supra* in tema, ad esempio, di diritti sanitari per il controllo dei prodotti agricoli. Tale conclusione non dovrebbe essere inficiata, soprattutto a seguito della pacifica ricomprensione dei rifiuti tra le merci, dalla constatazione che le spese necessarie per l'effettuazione dei controlli non siano effettuate soltanto nei confronti di coloro che abbiano notificato il trasferimento dei rifiuti in un altro Stato-membro, ma anche - e senza forse soprattutto - di coloro che non avendo notificato alcunché, non abbiano corrisposto neppure le garanzie richieste dal regolamento del 1993.

La legittimità dell'introduzione di contributi diretti a coprire i costi necessari per l'effettuazione delle attività di controllo anche su coloro che non abbiano notificato i trasferimenti transfrontalieri di rifiuti non può essere validamente contrastata rilevando "che, in conformità all'art. 33, n. 1, del regolamento n. 259/93, i costi amministrativi afferenti alla procedura di notifica delle esportazioni di rifiuti ed ai controlli eventualmente necessari sono già imputati agli operatori, a prescindere dall'obbligo agli stessi imposto di contribuire al Fondo di solidarietà"<sup>51</sup>. Infatti, in primo luogo, l'attività pubblica di controllo eventualmente necessaria non può ritenersi limitata soltanto a quella da espletare in sede di procedimento di notificazione, ma deve ricomprendere - pena la carenza di effettività dei controlli - anche l'effettuazione dei controlli sull'esatta e tempestiva corrispondenza tra quanto dichiarato e quanto realmente effettuato dai notificatori dei movimenti intracomunitari in altre sedi ed in diversi momenti. In tal modo la difficoltà di imputazione dei suddetti "costi da controllo" *singulatim* ad ogni notificatore determinerebbe un corrispondente innalzamento degli importi delle garanzie finanziarie o assicurative richieste a tali soggetti con l'effetto che ciò che si vorrebbe evitare con l'introduzione di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente -ossia la limitazione in modo significativo dell'accesso al mercato dei trasporti transfrontalieri di rifiuti - verrebbe, in via "giuridicamente corretta", invece determinata.

In tale ottica ricostruttiva della disciplina giuridica applicabile a tale fenomeno economico ben si può ritenere che i costi necessari per effettuare efficacemente i controlli "sul campo" che lo Stato-membro debba sopportare per adempiere alle prescrizioni dettate dal regolamento comunitario n. 259 del 1993 sono qualificabili obblighi imposti dalla normativa comunitaria e come tali ben possono essere imputati ai singoli notificatori del trasporto transfrontaliero<sup>52</sup>. In tal modo però i costi del procedimento di notificazione ed eventualmente dei controlli sulla corrispondenza tra quanto dichiarato dal notificatore e quanto riscontrato dagli organi verificatori dello Stato-membro di provenienza dei rifiuti non possono rientrare nelle garanzie finanziarie o assicurative da restituire al concedente in quanto l'art. 26, n. 2 del citato regolamento CE li limita alla copertura delle spese di reintroduzione, di smaltimento o di recupero dei rifiuti. La qualificazione dei costi del procedimento di notificazione e di quelli di controllo in senso lato tra le misure imposte dal diritto comunitario per la particolarità delle merci ogget-

<sup>51</sup> In questi termini le conclusioni dell'avvocato generale Tizzano nella causa n.c-389-00, citt., par.60, primo periodo.

<sup>52</sup> In tal senso pare esprimersi l'avvocato generale Tizzano nella causa n.c-389-00, citt., par.60, ove si afferma, al secondo periodo, che "Ebbene, a mio avviso, sono tutt'al più tali costi, e non i contributi al Fondo, che potrebbero essere collegati ad obblighi imposti dalla normativa comunitaria".



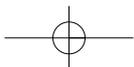
to del trasferimento intracomunitario permette ora di considerare in che termini sia compatibile col diritto comunitario una pretesa nazionale di contributi a tale titolo e non a quello di copertura dei costi di reintroduzione, di smaltimento o di recupero dei rifiuti illecitamente trasferiti da coloro che non hanno prestato le relative garanzie.

Il contributo preteso dallo Stato-membro per adempiere agli obblighi imposti dal regolamento della Comunità europea n.259 del 1993 in tema di procedimento di notificazione e di controllo sul trasporto intracomunitario di rifiuti ben può prendere in considerazione in maniera forfetaria i costi necessari all'espletamento delle suddette attività attesa la necessità di ripartire le spese generali e la difficoltà di imputare quelli specifici di ogni attività<sup>53</sup>. In tal modo i costi sopportati dalla Pubblica amministrazione di uno Stato-membro riferibili all'attività di controllo nei confronti di coloro che hanno illecitamente trasferito rifiuti nei paesi membri della Comunità non ricadrebbe su coloro che hanno correttamente e tempestivamente notificato il trasferimento di rifiuti in altri Stati-membri atteso che l'Amministrazione finanziaria dello Stato di provenienza richiede il pagamento di tale contributo a coloro che non hanno notificato. Pertanto i contributi richiesti dal legislatore nazionale a tutti gli esportatori, trovando il loro titolo giustificativo nel sostentamento delle spese necessarie non per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasferiti in altri Stati-membri, ma per l'effettuazione dei controlli su tutti i trasferimenti di rifiuti all'interno della Comunità, esclude la natura risarcitoria delle somme richieste in quanto non esprime alcuna forma di responsabilità aquiliana per un danno compiuto da altri soggetti<sup>54</sup>.

Un siffatto criterio di ripartizione dei costi generali della struttura amministrativa cui è demandato il compito di controllare l'esatta e tempestiva osservanza degli obblighi comunitari da parte degli operatori economici del settore del trasferimento intracomunitario dei rifiuti risponde ai criteri di ragionevolezza richiesti dalla giurisprudenza dell'Alta Corte di giustizia atteso che è lo Stato-membro ad avere "anticipato" il costo di sostenimento di esso. Infatti ogni operatore non corrisponde somme in misura ulteriore rispetto a quelle ragionevolmente necessarie per la copertura dei costi generali necessari per il sostenimento della suddetta struttura amministrativa in quanto quei costi specificamente imputabili ben possono essere richiesti a chi abbia commesso l'illecito della mancata notificazione di spedizione dei rifiuti o della carenza o intempestività della comunicazione. Tale pretesa può essere esercitata in via autonoma ovvero detratta dalle somme richieste dall'art. 27, n. 1, del regolamento n.259 del 1993 a titolo di garanzia per la reintroduzione e lo smaltimento dei rifiuti illecitamente trasferiti in un altro Sta-

<sup>53</sup> La legittimità dell'imputazione forfetaria del costo dell'operazione è stata ammessa dalla Corte di giustizia nella sentenza 20 aprile 1993, nn.-C-71 e 178-91, *Ponenti cami*, (in *Giur. imp.*, 1993, 418), in tema di giudizio di compatibilità della disciplina nazionale con il divieto di imporre tributi sulla raccolta di capitali di cui all'art.10 della direttiva n.335 del 1969, qualificando diritto remunerativo di servizi resi, anche obbligatoriamente, nell'interesse generale (ammesso dall'art. 12 della citata direttiva) quello richiesto dal legislatore italiano a titolo di tassa per l'iscrizione di società nel registro delle imprese. Infatti nel paragrafo 43, secondo periodo, della citata sentenza, i giudici del Lussemburgo evidenziano che "La determinazione del costo non può, in un caso del genere, che essere forfetaria e dev'essere compiuta con criteri di ragionevolezza, prendendo in considerazione segnatamente il numero e la qualifica delle persone addette, il tempo da queste impiegate nonché i diversi costi materiali necessari per il compimento dell'operazione".

<sup>54</sup> Sul punto si veda P. SELICATO *op. cit.*, in F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, cit., 72 e segg.in riferimento alla critica della ricostruzione degli strumenti di tutela ambientale realizzati per concretare il principio, di origine anche comunitaria "chi inquina, paghi", anche se si afferma come un inquadramento di tipo risarcitorio del principio in esame "pure non resta del tutto escluso dal suo ambito di operatività".



to-membro, ma non è computabile a tale titolo, ma a quello di effettuazione di una sorta di fermo amministrativo, ossia di sospensione del pagamento di quanto dovuto per l'insorgere di diverso credito della Pubblica Amministrazione.

## 6. *Natura e funzione giuridica dei contributi necessari per i controlli sui trasferimenti intracomunitari di rifiuti*

La citata ricostruzione del funzionamento di un contributo nazionale per finanziare i costi generali della struttura amministrativa deputata all'effettuazione dei controlli sui trasferimenti di rifiuti all'interno della Comunità europea non soltanto esclude la funzione risarcitoria del prelevamento coattivo per fatto altrui, ma anche quella meramente repressiva atteso che non si tratta della reazione dell'ordinamento giuridico alla violazione dei propri precetti. Infatti lo scopo assegnato alla contribuzione volta al sostenimento delle spese per i controlli *de quibus* consiste solamente nell'apprestare gli strumenti amministrativi idonei per accertare la violazione delle disposizioni introdotte a livello convenzionale prima, comunitario poi ed infine nazionale, per tutelare al meglio l'ambiente e la salute umana allorquando le attività di trasferimento dei rifiuti interessano giurisdizioni di Stati-membri diversi. Ne consegue, ulteriormente, come non possa assegnarsi ad una contribuzione di tal fatta una funzione preventiva del danno ambientale inteso nel senso di determinare un effetto disincentivante sulle scelte dei soggetti che effettuano i trasporti transfrontalieri di rifiuti ovvero incentivante rispetto alla scelta di mantenere in loco tali sostanze<sup>55</sup> poiché, in tal modo, si ricadrebbe a livello comunitario, nel divieto di introdurre dazi doganali o tasse ad effetto equivalente a questi.

L'esclusione di una funzione giuridicamente apprezzabile, sia incentivante di alcuni comportamenti ritenuti meritori - vuoi di nessun impatto rispetto all'inquinamento, vuoi di assunzione di misure anti-inquinamento -, sia disincentivante di comportamenti invece inquinanti, in contributi di tal fatta emerge dalla constatazione che quest'ultimi comportamenti non sono rilevabili quali presupposti della prestazione patrimoniale imposta dallo Stato di provenienza dei rifiuti. Infatti la normativa comunitaria ha individuato una nozione giuridica di tributo ambientale in senso proprio nella sussistenza di un nesso causale immediato e diretto tra il fatto imponibile ed un comportamento umano (anche meramente detentivo) riguardante l'utilizzo (o anche il mero rilascio nell'ambiente) di sostanze fisicamente valutabili rispetto alle quali sussista la prova scientifica delle loro influenze negative sull'ambiente<sup>56</sup>. Pertanto si deve essere di fronte, da un canto, ad unità fisicamente misurabili di per sé che siano detenute o utilizzate (ad es. prodotti petroliferi) ovvero a strumenti quantomeno detenuti, che utilizzino tali prodotti (ad es. impianti o motori) oppure, d'altro canto, deve trattarsi di

<sup>55</sup> L'individuazione di "un rimedio preventivo all'azione inquinante, attraverso il suo effetto incentivante o disincentivante sulle scelte economiche dei fruitori dei beni ambientali" espresso dal principio "chi inquina, paghi", è rilevata da P. SELICATO in F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, cit., 79, nota 87 e la letteratura ivi citata, prendendo le mosse dal fondamentale contributo di Pigou degli inizi del XX secolo.

<sup>56</sup> Risoluzione del Consiglio 23 gennaio 1987, n.485, contenente il Quarto programma di azione delle Comunità europee in materia di ambiente e risoluzione del Consiglio 1 febbraio 1993, contenente il "Quinto programma di azione delle Comunità europee in materia di ambiente e Libro bianco di Delors su "Crescita, competitività e occupazione".



attività umane relative a sostanze che determinano l'inquinamento (ad es. emissione gas nocivi) ovvero comportino una riduzione dell'offerta di sostanze già presenti in natura, ma non rinnovabili.

I tributi ambientali in senso stretto si caratterizzano, difatti, dall'inclusione nel presupposto impositivo del danno ambientale il quale ultimo non deve necessariamente manifestarsi in termini di insostenibilità dell'attività inquinante in quanto altrimenti opinando si arriverebbe "all'assurdo di ritenere ammessa la tassazione di una certa attività inquinante fintantoché essa si mantiene entro certi volumi, dopodiché la medesima diverrebbe fiscalmente irrilevante"<sup>57</sup>. L'introduzione di un'imposizione volta a finanziare la struttura amministrativa necessaria per l'effettuazione -prescritta dall'art. 26, n. 2, lett. a) del regolamento comunitario n. 259 del 1993 e dall'art. 8 della Convenzione di Basilea del 22 marzo 1989 - dei controlli sui trasporti transfrontalieri (intra-comunitari o meno) non ricomprende nel proprio presupposto alcuna valutazione del danno ambientale scaturente dal comportamento del soggetto obbligato. Infatti, da un lato, il trasferimento dei rifiuti - rispettoso della citata regolamentazione internazionale - risulta maggiormente idoneo ad evitare quel danno ambientale e, d'altro lato, il contributo richiesto non disincentiva tale attività di trasporto (che, ripetesì, contrasterebbe sia con la libertà di circolazione delle merci e di stabilimento, sia col divieto di introduzione dei dazi doganali e delle tasse ad effetto equivalente a questi), ma intende soltanto provvedere al controllo di tale attività.

Un contributo richiesto agli "esportatori" di rifiuti per la copertura delle spese generali della Pubblica Amministrazione necessarie per effettuare i controlli su tali attività evidenzia un tributo con funzione ambientale nel senso che la relativa tutela non è posta all'interno della fattispecie impositiva in quanto prestazione patrimoniale imposta per verificare l'infrazione o meno dei precetti stabiliti nella Convenzione di Basilea o nel regolamento CE citati. Un sistema di tassazione in tal modo congegnato evidenzia la natura della prestazione patrimoniale imposta in termini di tributo di scopo in quanto, da un canto, una volta individuata tale funzione economica-ambientale, questa "rimane estranea al presupposto del tributo, rilevando solo come finalità extra-fiscale"<sup>58</sup>; d'altro canto, una volta stabilito che non possano chiedersi somme per altra finalità, i relativi proventi finanziano esclusivamente quella spesa pubblica<sup>59</sup>. Infatti si tratta di un tributo che risponde nella sua costruzione giuridica solo a canoni tributari, perseguendo al contempo le finalità extra-fiscali di tutela dell'ambiente<sup>60</sup>, rese possibili dal sostenimento delle spese di controllo su attività ecologicamente rilevanti i cui costi sono addossati ai soggetti che tali attività economiche compiono in modo tale da ripartirne i costi generali e di vedersi addossati quelli specifici in caso di violazione dei relativi precetti.

<sup>57</sup> In questi termini si esprime P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2002, 322, in base alla corretta premessa che l'insostenibilità dell'attività inquinante dipenderebbe dalle quantità rilasciate nell'ambiente.

<sup>58</sup> Così F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione*, cit., 117.

<sup>59</sup> In questa prospettiva è stata qualificata la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani in base alla constatazione dell'immodificabilità del prelievo perfino in caso di dissesto finanziario dell'Ente locale. Sul punto si permette di rinviare alla relativa voce dell'Enciclopedia giuridica Treccani, cit., cap. 3.

<sup>60</sup> Così, ancora, F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione*, cit., 122, i quali evidenziano più innanzi pure come il tributo ambientale ben possa perseguire "come effetto economico ed extrafiscale anche funzioni di tutela ambientale".



Tale ultima valutazione induce ad aggiungere alla qualificazione della funzione ambientale del contribuuto per il finanziamento di attività di controllo sul traffico transfrontaliero dei rifiuti quella di indiretta in quanto non si riscontrano in via immediata quelle caratteristiche invece rinvenute in via generale nei tributi ambientali nella funzione economica di reperimento di risorse per il finanziamento di servizi ambientali o di opere di risanamento ambientale<sup>61</sup>. Infatti l'assegnazione ad un siffatto contribuuto di una *funzione di prevenzione del deterioramento ambientale intesa anche in termini di effettività giuridica* -ossia di apprestamento di strumenti necessari e sufficienti per la verifica della sussistenza o meno delle infrazioni alla disciplina legale che possono determinare danni ambientali- giustifica l'introduzione di un'imposizione pretesa soltanto nei confronti dei soggetti che tale effetto negativo realizzano. Pertanto la prestazione patrimoniale imposta chiesta solamente agli "esportatori" transfrontalieri di rifiuti, presentando la peculiarità della destinazione del gettito ad una attività pubblica specificamente determinata e limitata, evidenzia la caratteristica di tributo commutativo nel significato di corrispettività dovuta non per ricevere un'utilità (in tale ottica sarebbe un contribuuto in senso proprio o "tributo speciale"<sup>62</sup>), ma per poter far operare i servizi di prevenzione o risanamento ambientale<sup>63</sup>.

La qualificazione del contribuuto per il finanziamento delle spese generali necessarie per il controllo dei movimenti transfrontalieri di rifiuti in termini di tributo con funzione ambientale indiretta trova giustificazione anche nella considerazione del non immediato rapporto sussistente tra l'attività del soggetto (il trasporto oltre frontiera di alcune merci) e l'idoneità a contribuire alla spesa pubblica (copertura dei costi dei controlli su tale attività economica). Nell'ottica della verifica del rispetto della capacità contributiva nei riguardi dell'imposizione ambientale incentrata sull'individuazione della ragionevolezza del danno ambientale ad essere assunto a presupposto della prestazione patrimoniale imposta, la tesi della legittimità di fatti imponibili individuati nel consumo di beni ambientali<sup>64</sup> non interessa il contribuuto in esame in quanto tale situazione si è già verificata e, quindi, non risulta correlata con l'obbligo di contribuzione. Invero il rinvenimento di quella forza economica richiesta dall'art. 53, co. 1, della nostra Carta fondamentale per la legittima ripartizione del concorso alle spese pubbliche da effettuarsi nel campo della tassazione ambientale di volta in volta<sup>65</sup>, emerge per il contribuuto *de qua in re ipsa* nel senso che proprio l'esercizio di tale attività di trasporto legittima l'introduzione di un tributo che colpisce nuova ricchezza, pur se individuata in via presuntiva<sup>66</sup>.

<sup>61</sup> Per una disanima di tale alternative si veda F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione*, cit., 133.

<sup>62</sup> Sul tema si veda, da ultimo, A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 181 e segg..

<sup>63</sup> Per l'individuazione del tributo commutativo volto a "colpire solo quei danni ambientali per cui sia istituito dall'Ente pubblico un servizio di risanamento" si esprimono F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione*, cit., 137. Sulla distinzione tra tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, si veda, da ultimo e per tutti, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

<sup>64</sup> In questi termini R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione*, cit., 481.

<sup>65</sup> In tal senso F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione*, cit., 135.

<sup>66</sup> In questi termini si esprime la Corte Costituzionale italiana nella sentenza 10 maggio 2001, n. 156, (in *Giur. imp.*, 2001, p. 1098) sulla legittimità dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), par. 6.2, della parte in diritto, ove la novella ricchezza risulta espressa non dal reddito ma dall'organizzazione dei fattori della produzione. Sulla necessità della prova contraria a presunzioni che devono restare "collegate in qualche modo a elementi concreti di redditività ancorché di non semplice accertamento", si veda la sentenza della Consulta italiana 27 febbraio 1991, n. 103, (*ivi*, 1991, 148) in tema di imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni.



La compatibilità del tributo sull'attività di trasporto transfrontaliero di rifiuti all'interno della Comunità europea come esposta nelle precedenti pagine e non quale desumibile dalla normativa tedesca ritenuta dalla Corte di giustizia CE nella citata sentenza 27 febbraio 2003, n. C-389/00 contrastante con la normativa primaria comunitaria, non interferirebbe con la libertà fondamentale di circolazione delle merci in quanto tributo economicamente traslabile nel prezzo<sup>67</sup>. Alcune perplessità sempre in punto di compatibilità di un tributo dovuto in occasione della spedizione intra CEE di rifiuti con l'ordinamento fiscale comunitario potrebbe invero riguardare la coesistenza di una tale prestazione patrimoniale coatta con la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto ove si rilevasse che un tale tipo di contributo configurerebbe un'imposta sulla cifra d'affari alternativa all'IVA<sup>68</sup>. Infine si ritiene non sussistente alcuna violazione al principio di non discriminazione fiscale allorquando l'applicazione del tributo avviene nei confronti delle medesime transazioni ad opera di un tributo presente negli ordinamenti nazionali di tutti i paesi membri della Comunità in quanto viene così ad essere garantita l'uniformità del trattamento tra gli operatori economici senza che si verifichi alcuna alterazione economicamente rilevante del mercato di tali merci<sup>69</sup>.

## 7. Conclusioni e prospettive *de iure condendo*

La necessità da ultimo evidenziata dell'eliminazione di qualsivoglia rischio di violazione dei principi fondamentali dell'Unione europea ad opera di interventi unilaterali degli Stati-membri in tema di tassazione sul trasporto intra-UE di rifiuti solidi al fine di reperire le risorse indispensabili per sostenere i costi per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente spediti in altro Stato-membro induce a ritenere necessario un intervento normativo dell'Unione europea anche sull'imposizione della circolazione di tali particolari merci. Infatti la regolamentazione contenuta nel più volte citato regolamento CEE 1° febbraio 1993, n.259, risulta sufficientemente puntuale e cogente in ordine ai controlli sulle attività di trasporto transfrontaliero dei rifiuti, ma l'aver tralasciato di delineare il sistema di finanziamento pubblico dei conseguenti oneri finanziari ha comportato che il sostenimento delle spese necessarie per la gestione dei rifiuti illeciti avvenisse mediante ricorso ai fondi nazionali alimentati dalla fiscalità generale. Una tale soluzione potrebbe risultare giustificata dalla constatazione che la tutela dell'ambiente attiene a qualsiasi soggetto della collettività interessata dalla reintroduzione dei rifiuti illecitamente spediti in altro Stato-membro i quali rifiuti devono esse-

<sup>67</sup> Peraltro la Corte costituzionale italiana nella già citata sentenza 10 maggio 2001, n.156, sull'IRAP, par.6.2 della parte in diritto, che "come si verifica per ogni altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta potrà essere infatti trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative". Sulla compatibilità della traslazione economica di un tributo sui consumi con la disciplina comunitaria si veda, da ultimo, la sentenza della Corte di giustizia delle comunità europee in seduta plenaria, 9 dicembre 2003, causa c-129-00, Commissione UE c. Repubblica italiana, in *Rass. trib.*, 2004, 1114, con mia nota di commento *Tutela del contribuente rispetto ad interpretazioni giudiziali e amministrative nazionali incompatibili con la normativa comunitaria: il caso italiano della presunzione di traslazione dei tributi sui consumi*.

<sup>68</sup> Sul tema si veda, da ultimo, A. COMELLI, *IVA comunitaria e iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

<sup>69</sup> Sulla portata di tale principio si veda, da ultimo, F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2<sup>a</sup> ediz., 2003.



re gestiti dall'Ente rappresentativo della comunità alla quale appartiene chi non ha notificato il trasporto e che, quindi, non ha provveduto al deposito della relativa garanzia finanziaria o assicurativa.

La soluzione testè delineata - quale emerge dalla normativa comunitaria citata e, in buona sostanza, confermata dalla sentenza della Corte di giustizia CE 27 febbraio 2003, n.C-389/00 - nel determinare il finanziamento del trasporto illecito in argomento tramite i fondi alimentati dalla tassazione "generale" invero non sembra coerente in riferimento a quegli ordinamenti, quale quello italiano, che prevedono specifiche forme di tassazione per la gestione dei rifiuti<sup>70</sup>. Infatti se per il sostenimento delle spese per la gestione complessiva del ciclo dei rifiuti -dalla raccolta all'eventuale loro utilizzo economico- sono previste fattispecie imponibili riferite alla mera produzione (*rectius*, alla produttività) dei rifiuti risulta derogatorio - senza alcuna, almeno apparente, ragionevole giustificazione - il finanziamento del segmento di attività di gestione effettuato mediante trasporto transfrontaliero, ossia in maniera diversa da quella usualmente attuata. Si è già avuto modo in altra occasione di esprimere la propria preferenza per la tesi che il costo di gestione dei rifiuti dovesse essere posto a carico dell'intera collettività in base alla capacità contributiva generale da ciascuno contribuente espressa (o non espressa) "poiché anche tali spese pubbliche sono indivisibili e non diverse da quelle in materia di sicurezza, istruzione pubblica, etc."<sup>71</sup>, e non da un tributo di scopo - quale quello comunale della tassa o tariffa - dovuto per la gestione dei rifiuti che colpisce la mera produzione di rifiuti.

L'accennata discrasia tra il finanziamento del costo "ordinario" di gestione dei rifiuti attuato con imposizione a carico dei produttori di rifiuti, pericolosi o meno, ed il sostenimento dei costi per il trasporto transfrontaliero (anche se soltanto di alcune) delle stesse sostanze a carico dell'intera collettività nazionale suggerisce di unificare la fonte di rinvenimento delle risorse necessarie, sotto il profilo dei soggetti vuoi attivi, vuoi passivi della relativa tassazione. In ordine al primo profilo una gestione dei rifiuti che impone attività di smaltimento di tali sostanze anche a livello internazionale non apparirebbe efficientemente gestita assegnando le risorse al livello comunale atteso che le decisioni in materia ambientale vengono prese a livello nazionale, giusta quanto previsto anche dall'art. 117, co. 2°, lett. s), della Cost. (come novellato dall'art. 3 della L. cost. 18 ottobre 2001, n. 3), riguardo alla competenza legislativa statale esclusiva in materia di tutela dell'ambiente e dell'ecosistema<sup>72</sup>. In riferimento alla ripartizione dei costi tra i consociati delle spese sopportate dall'Ente pubblico per la gestione dei rifiuti, la portata generale degli interessi in gioco invoglia a preferire l'in-

<sup>70</sup> Il tema non riguarda il mancato rispetto del principio anche comunitario "chi inquina, paghi" atteso che risulta evidente che il trasgressore della disciplina sull'attività di trasporto transfrontaliero dei rifiuti pericolosi o meno sarà tenuto al pagamento delle conseguenze del suo illecito, ossia costo della reintroduzione e del successivo smaltimento.

<sup>71</sup> In questi termini mi espressi già nel mio *Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)* in *Enc. Giur.*, 2004, par. 3, ampliando quanto già evidenziato da P. SELICATO, *op. cit.*, in PICCIAREDDA F. e SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p. 82.

<sup>72</sup> La competenza esclusiva dello Stato in tema di tutela dell'ambiente e dell'ecosistema è stata individuata dalla Corte Costituzionale nella sentenza 15 ottobre 2003, n. 311 - confermativa delle precedenti decisioni della Consulta n. 536 del 2002 e n.226 del 2003 - in ordine alla "delimitazione temporale del prelievo venatorio disposta dall'art. 18 della L. n. 157 del 1992 in quanto disciplina volta ad assicurare la sopravvivenza e la riproduzione delle specie cacciabili, corrispondendo quindi, sotto questo aspetto, all'esigenza di tutela dell'ambiente e dell'ecosistema".

individuazione ottimale dell'imposizione a carico di tutti i consociati in base alla loro capacità contributiva generale individuabile dalla legislazione nazionale all'interno di quel sistema tributario e contabile dello Stato che la lett.e) del citato art. 117, co. 2°, della Carta fondamentale novellato attribuisce ancora alla esclusiva legislazione nazionale.

## Bibliografia

- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2<sup>a</sup> ediz., 2003.
- COMELLI A., *IVA comunitaria e iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 181 e segg..
- GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 115 e segg..
- LAROMA JEZZI P., *I tributi ambientali*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2002, 322.
- LOVISETTI M., *TARSU e superfici che producono "mercuriali"*, in *Corr. trib.*, 1999, 2641.
- MARCHETTI F. - GALLO F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 115 e segg..
- PENNELLA N., *Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)* in *Enc. Giur.*, 2004.
- PENNELLA N., *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass. trib.*, 2003, pp. 692 e segg..
- PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, pp. 481 e segg. ed anche nell'*Annuario* di detto Trattato, Padova, 2001, pp. 121 e segg..
- SELICATO P. in F. PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, pp. 24 e segg..

# I profili ambientali della fiscalità sul trasporto in Europa

Carla Lollo

## PARTE I

### L'IMPOSIZIONE SULLA PROPRIETÀ E SULL'USO DEI MEZZI DI TRASPORTO

SOMMARIO DELLA PARTE I: 1. Introduzione - 2. Le principali caratteristiche degli oneri fiscali gravanti sul settore dell'auto in Europa - 3. La struttura attuale della fiscalità sull'auto in alcuni Stati europei; 3.a) L'Italia: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso; 3.b) La Francia: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso; 3.c) La Germania: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso; 3.d) Il Regno Unito: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso; 3.e) La Spagna: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso; 3.f) Spunti di comparazione - 4. La posizione dell'Unione Europea in materia di fiscalità sull'auto.

#### 1. Introduzione

Il trasporto su gomma rappresenta una fonte di proventi molto importante per gli Stati membri dell'Unione Europea<sup>1</sup>.

Infatti, nel corso degli ultimi anni, come diretta conseguenza della continua crescita del tasso di motorizzazione registrata all'interno dei paesi dell'Unione Europea, il prelievo fiscale relativo alle diverse fasi del ciclo economico dell'auto è diventato una delle componenti più significative del gettito fiscale complessivo.

Tale fonte di gettito garantisce particolari vantaggi, quali, ad esempio, una sostanziale stabilità nel tempo, nonché elevate facilità e continuità nella raccolta e nel rendimento<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Ciò è sottolineato nella proposta di direttiva del Consiglio in data 24.7.2002, recante modifiche alle direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, al fine di istituire un regime fiscale specifico per il gasolio utilizzato come carburante per fini professionali e di garantire il ravvicinamento dell'accisa sulla benzina, alla pagina 3, laddove in una apposita tabella è analizzato, con riferimento all'anno 1995, il gettito proveniente dalla tassazione degli autoveicoli in percentuale del PIL.

<sup>2</sup> Secondo uno studio dell'ACEA, citato ne *La spesa degli italiani per l'automobile. I diversi oneri derivanti dalla fiscalità e dai costi di acquisto e di uso del mezzo* a cura del CENTRO STUDI DELLA FONDAZIONE "FILIPPO CARACCILO", in data 2001, il gettito fiscale complessivo derivante dall'auto in Europa si attestava intorno ai 260 miliardi di euro, con tendenza all'aumento.

Secondo uno studio sulla fiscalità nei trasporti, svolto dal CENTRO EUROPA RICERCHE in *La fiscalità nei trasporti*, 1995, nel 1994 il gettito tributario prelevato nel settore trasporti nel suo insieme (trasporto di passeggeri e di merci, trasporto pubblico e privato) è stato di circa 38 miliardi di euro.

Nello stesso studio ed a conclusione di tale analisi, il CER sottolineava che rispetto ad undici anni prima la sua incidenza sul complesso delle entrate tributarie italiane è cresciuta di un punto, passando dal 15,6 al 16,6%, così come la sua incidenza sul PIL che è infatti aumentata dal 3,4% al 4,4%.

Il trasporto rappresenta, inoltre, un importante settore per la sperimentazione e l'applicazione di tributi ambientali<sup>3</sup> intesi, in senso lato, come quei "prelievi fiscali che colpiscono sostanze e/o prodotti connessi a fenomeni di degrado ambientale"<sup>4</sup> disincentivando l'acquisto di prodotti inquinanti, ovvero di tributi con funzione ambientale, nei quali l'ambiente rileva come finalità extrafiscale assumendo la funzione politico sociale di scoraggiare comportamenti nocivi per l'ambiente o di incoraggiare quelli con esso compatibili<sup>5</sup>.

Si tratta, nella generalità dei casi, di tributi che sono stati originariamente introdotti per motivi diversi dalla tutela dell'ambiente anche se, attualmente, tale aspetto, come evidenziato da taluno, sta assumendo una rilevanza sempre maggiore nelle decisioni riguardanti la determinazione della loro struttura e del loro importo<sup>6</sup>.

Scopo del presente elaborato è quello di analizzare, attraverso un sintetico esame delle principali forme di tassazione dei mezzi di trasporto in alcuni paesi europei, le esperienze contrassegnate da scopi, più o meno espliciti, di tutela ambientale.

All'uopo, si esaminerà, principalmente, la tassazione relativa al mezzo di trasporto più diffuso: l'automobile. Nella prima parte di questo studio verrà esaminata la fiscalità sull'acquisto, sull'immatricolazione, sul possesso e sull'uso dell'auto. Nella seconda sarà esaminata l'imposizione sui carburanti e lubrificanti.

## 2. Le principali caratteristiche degli oneri fiscali gravanti sul settore dell'auto in Europa

Nello studio della cd. "fiscalità dell'auto" è possibile seguire tre impostazioni. In base ad una prima impostazione, lo studio della fiscalità dell'auto può essere affrontato considerando esclusivamente la fiscalità speciale<sup>7</sup>. Secondo altra impostazione, invece, l'analisi può essere condotta concentrandosi sul soggetto passivo del prelievo, includendo, oltre ai tributi generali e speciali gravanti sugli utenti del prodotto automobile, anche le imposte che, prelevate a titolo generale, incidono, in ultima istanza, sugli stessi utenti (ad es. le imposte relative ai salari ed agli stipendi pagati ai propri dipendenti dai produttori dell'auto)<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> Non è questa la sede per disquisire del concetto di tributo ambientale e per una più esaustiva ed attuale definizione di tributo ambientale si rinvia a P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in questo stesso fascicolo. Per una definizione, sia pure in via di prima approssimazione, di tributi ambientali come "diversi strumenti impositivi attraverso i quali il fine della tutela dell'ambiente viene perseguito sottoponendo il soggetto inquinatore ad un prelievo fiscale commisurato alla qualità ed alla quantità di materiali dannosi riversati nell'ambiente", L. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, "Riv. dir. trib.", 2003, fasc. 7-8, 598, nota 3. Definisce tassazione ambientale come "il pagamento obbligatorio diretto al Governo, basato su fatti economici di particolare rilevanza ambientale" M. DI PACE, *La tassazione ambientale*, "Riv. dir. trib. int.le", 2002, 171. Per un esame dei tributi ambientali in Europa, COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, COM (97) 9 def del 26 marzo 1997.

<sup>4</sup> MINISTERO DELL'AMBIENTE, *L'introduzione delle tasse ambientali ed il suo significato*, Riv. dir. fin. e sc. fin., 1989, I, 612.

<sup>5</sup> Sulla differenza poi fra tributi ambientali in senso stretto e tributi con funzione ambientale, F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, "Rass. Trib.", 1999, 117-118.

<sup>6</sup> F. PICCIAREDDA, *Le politiche internazionali in materia di fiscalità ambientale*, in *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996, 37.

<sup>7</sup> Questa posizione è propria di A. SCOTTO, *La fiscalità nell'ambito dell'automobilismo*, Rassegna dell'automobilismo, 1958, 105, a cura dell'Automobile Club d'Italia.

<sup>8</sup> Tale impostazione è seguita a titolo esemplificativo dai seguenti autori: F. ARMANI, *Gli autotrasportatori italiani, Trasporti Pubblici*; A. SCOTTO, cit. entrambi citati in "Rassegna dell'automobilismo", 1963, capitolo II, *Il prelievo fiscale sull'automobilismo*, 26, a cura dell'Automobile Club d'Italia.



Una terza impostazione, invece, fa riferimento ad una concezione della fiscalità dell'auto che include sia i tributi generali che speciali<sup>9</sup>.

Nel trattare la fiscalità delle automobili, il presente contributo seguirà questo terzo tipo di impostazione.

In particolare, poi, all'interno dell'imposizione si collocano due grandi categorie relative ad una fiscalità generale e ad una speciale<sup>10</sup>. La prima comprende le imposte che colpiscono, analogamente alle altre attività economiche, anche le operazioni relative al veicolo (ad esempio le cessioni): tra questi tributi il più significativo è, certamente, l'imposta sul valore aggiunto.

Nella fiscalità speciale, invece, sono compresi i tributi ideati per lo specifico mezzo di trasporto (ad es. la tassa sul possesso dell'automobile), visto come prodotto.

È essenzialmente all'interno di quest'ultima tipologia di fiscalità che è possibile rinvenire tributi ambientali, ovvero con funzione ambientale, nel senso poc'anzi chiarito<sup>11</sup>.

In generale, all'interno dei sistemi fiscali analizzati, è possibile suddividere l'imposizione fiscale sui mezzi di trasporto in due differenti tipologie: i tributi gravanti sul possesso (tassa automobilistica, imposta sul valore aggiunto sull'acquisto dei veicoli...) ed i tributi relativi all'uso del mezzo (tra questi vi è, ad esempio, l'imposizione sui carburanti che nella gran parte dei paesi dell'Unione europea, costituisce la voce di maggior peso)<sup>12</sup>.

Nel dettaglio è possibile individuare tre principali categorie di tributi: quelli connessi agli acquisti (IVA, tasse di immatricolazione), quella connessa al possesso (tassa annuale di circolazione, imposta di assicurazione), quella connessa all'uso del veicolo (accise sui carburanti, tariffa d'uso).

Tratto comune di tutti i sistemi fiscali analizzati è l'effettuazione del prelievo fiscale al momento dell'acquisto dell'auto<sup>13</sup>, in quello della sua immatricolazione, nonché nella fase del suo utilizzo.

Un'ulteriore, sia pure recente, comune caratteristica dei sistemi fiscali in analisi è la revisione della originaria configurazione dei tributi relativi al possesso del

<sup>9</sup> Questa impostazione è seguita nello studio *La spesa degli italiani per l'automobile* cit., 29

<sup>10</sup> Per questa suddivisione cfr ancora *La spesa degli italiani per l'automobile* cit., 29.

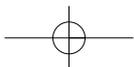
<sup>11</sup> Alludiamo essenzialmente ai tributi che interessano l'immatricolazione e la circolazione dei mezzi di trasporto, alle accise che colpiscono i carburanti ed i lubrificanti. Bisogna però evidenziare che non tutti riconoscono ai tributi appartenenti a questa categoria finalità ambientali: cfr sul punto, F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., 124, nota 14, p.to 3 secondo cui "non hanno alcuna finalità neppure indiretta, l'imposta di fabbricazione e relativa sovrimposta sull'energia elettrica, i tributi per l'immatricolazione e circolazione degli autoveicoli, né la differenziazione delle aliquote IVA".

<sup>12</sup> Secondo lo studio *La spesa degli italiani per l'automobile* cit., 28, i due differenti tipi di imposizione fiscale producono effetti alquanto diversi sui comportamenti degli automobilisti. Infatti una tassazione elevata gravante sul possesso, contrariamente a quanto si potrebbe ritenere, incentiva l'uso dell'auto, al fine di accelerare l'ammortamento di tale prelievo, distribuendolo su di un numero più elevato di chilometri.

Viceversa, l'imposizione sui carburanti, dovrebbe indurre un uso più efficiente e razionale del mezzo di trasporto, favorendo la riduzione delle esternalità negative legate all'inquinamento ed alla congestione.

In particolare, secondo i risultati di diverse simulazioni, si ritiene che anche nel caso di aumenti nell'imposta che ne triplicassero il prezzo non si verificherebbero contrazioni rilevanti nei consumi. La riprova di ciò sarebbe nel fatto che in Europa, dove il prelievo fiscale è alquanto ingente, i livelli di motorizzazione di uso del mezzo privato sono ormai molto simili a quelli statunitensi, dove, invece, il prelievo fiscale si può considerare trascurabile.

<sup>13</sup> L'imposta sull'acquisto è generalmente rappresentata dall'imposta sul valore aggiunto. In passato, tuttavia, l'acquisto dell'auto è stato colpito anche da tributi speciali, come ad esempio è accaduto in Italia negli anni sessanta, nel quadro di un pacchetto di misure anticongiunturali (si v. *Il prelievo fiscale sull'automobilismo* cit. pp. 33-34).



mezzo, attraverso l'introduzione di variabili di carattere ambientale nella determinazione dell'imponibile o nella previsione di riduzioni di aliquota o di esclusione dalla tassazione<sup>14</sup> per particolari tipologie di mezzi di trasporto "poco inquinanti".

Infatti, recenti riforme fiscali, comuni ad esempio al sistema tedesco ed a quello inglese, come vedremo, hanno consentito di modificare la configurazione originaria di questi tributi, arricchendola così di finalità di carattere ambientale.

### 3. La struttura attuale della fiscalità sull'auto in alcuni Stati europei

Nel presente elaborato sarà esaminata la fiscalità dell'auto di alcuni Stati europei industrializzati e non gravitanti nella *ex area socialista*.

La necessità di realizzare uno studio sintetico ma esaustivo ha reso opportuna una limitazione del campo di indagine del presente elaborato.

Quindi, nell'impossibilità di occuparsi di tutti i paesi europei, è stato necessario, per la trattazione, operare una selezione fra i diversi paesi del "vecchio continente", focalizzando l'attenzione sugli Stati in grado di fornire un apporto significativo al presente elaborato.

Nello specifico, nel presente contributo, saranno posti a confronto gli oneri fiscali gravanti sugli autoveicoli previsti dai sistemi fiscali italiano, francese, inglese, spagnolo e tedesco.

La scelta dei summenzionati paesi, come dicevamo poc'anzi, non è stata casuale: infatti i cinque considerati presentano il maggior numero di veicoli circolanti rispetto agli altri paesi dell'Unione europea<sup>15</sup>.

In questi paesi, inoltre, tra le diverse tipologie di veicoli circolanti, le autovetture rappresentano il mezzo di trasporto più diffuso, seguito a grande distanza dagli autocarri, dai motoveicoli e dalle altre categorie.

Fra i cinque paesi in esame, peraltro, è la Germania lo Stato che registra il maggior numero di veicoli su gomma, pari a circa il 30% del totale dei veicoli circolanti, anche se in Italia il grado di diffusione dell'automobile è analogamente alquanto elevato<sup>16</sup>.

Altro e non secondario motivo di interesse che ha senza dubbio condizionato la scelta in questione, è la recente rivisitazione in chiave ambientale di alcuni tributi gravanti sulle diverse fasi del ciclo economico dell'automobile, operata, principalmente, dalla Germania e dal Regno Unito ed in parte anche dalla Francia.

<sup>14</sup> Quest'ultima impostazione sembra infatti aver ispirato le più recenti forme di tributi relativi alla intestazione dei veicoli, le forme di prelievo sull'automobile in Francia, in Germania e nel Regno Unito. Questi tre paesi hanno o stanno attualmente modificando i criteri di calcolo dei tributi relativi al possesso dell'automobile, introducendo tra le variabili anche quella ambientale, con riferimento ai livelli delle emissioni inquinanti dell'auto. Secondo tale approccio, dunque, è come se l'auto pagasse non solo l'uso di un bene raro come il suolo, ma anche quello di un bene altrettanto prezioso come l'aria, senza però cadere nell'equivoco che la tassazione ambientale rappresenti una sorta di corrispettivo per l'acquisto della "licenza ad inquinare", su cui *MINISTERO DELL'AMBIENTE cit.*, 614-615.

<sup>15</sup> Si v. *Il prelievo fiscale sull'automobilismo cit.* p. 13.

<sup>16</sup> Ne *Il prelievo fiscale sull'automobilismo cit.* p. 13 si sottolinea, infatti, che in Italia il rapporto fra il numero di veicoli e di persone è il più elevato dell'Unione Europea, ed è pari soltanto a quello del Lussemburgo. Inoltre, in Italia, oltre il 70% dei nuclei familiari possiede almeno un'automobile.



La fiscalità dell'auto nei paesi esaminati presenta, ad eccezione del sistema fiscale francese dove soltanto è presente un particolare tributo gravante sui veicoli utilizzati dalle società (*Taxe sur les véhicules de sociétés*), caratteristiche sostanzialmente omogenee.

Essa, infatti, nei diversi paesi concerne sempre le stesse fasi del ciclo economico dell'automobile (fiscalità sull'acquisto, fiscalità sull'immatricolazione, fiscalità sul possesso e fiscalità sull'uso).

Per quanto riguarda in particolare la fiscalità sull'acquisto, fatta eccezione per l'aliquota, la cui misura risulta alquanto differenziata nei singoli paesi e particolarmente elevata in Italia, del tutto analoga, quanto ai presupposti impositivi ed alla detrazione, risulta la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

La fiscalità sull'immatricolazione risulta invece caratterizzata da ingenti prelievi in Italia, in Francia ed in Spagna, mentre quasi del tutto trascurabile è la misura dei tributi vigenti in Germania e nel Regno Unito che, per questo motivo, più che a vere e proprie forme di prelievi di carattere fiscale, appaiono assimilabili ad emolumenti dovuti per il servizio di registrazione.

Nel settore della fiscalità sul possesso dell'automobile, tutti i paesi in esame prevedono tributi dovuti con cadenza annuale, con differenziati criteri di determinazione della base imponibile, maggiormente ispirati alla tutela dell'ambiente in Germania, nel Regno Unito.

Nel settore della fiscalità sull'uso dell'auto, invece, all'interno dei diversi sistemi fiscali esaminati, si evidenzia una certa divergenza delle aliquote delle imposte sui contratti di assicurazione nonché della misura dei pedaggi autostradali.

Infine, ulteriore tratto comune ai diversi sistemi fiscali esaminati, è la prevalenza, in questo particolare settore di tassazione, di forme di prelievo di carattere locale, rispetto a tributi di carattere statale.

### 3.a) *L'Italia: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso*

In Italia dal 1° luglio 1998 la determinazione dell'ammontare del prelievo fiscale avviene facendo riferimento alla potenza effettiva massima del motore veicolo espressa in kilowatt.

#### Fiscalità sull'acquisto

Al ricorrere dei presupposti impositivi, le operazioni di acquisto delle auto scontano l'imposta sul valore aggiunto nella misura del 20% sul prezzo di vendita.

Un'aliquota inferiore (pari al 4%) si applica alle cessioni aventi ad oggetto veicoli per persone disabili.

L'art. 19 bis-1 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 limita la detraibilità dell'IVA in caso di acquisti di beni "sospettati" di mascherare consumi privati, come ad esempio le autovetture, quando l'acquisto dei suddetti beni non rientri nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

L'art. 164 del T.U.I.R. 22 dicembre 1986 n. 917, in vigore dal 1° gennaio 2004 prevede un particolare regime di ammortamento per taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.



### Fiscalità sull' immatricolazione

In Italia, l'utilizzo del veicolo presuppone l'assolvimento da parte del titolare dei seguenti oneri fiscali e parafiscali:

- *Immatricolazione presso la Motorizzazione civile*: l'importo complessivo degli oneri fiscali (bolli) e parafiscali (targhe, emolumenti, versamenti postali) ammonta a 66,5 euro;
- *Prima iscrizione al pubblico registro automobilistico*: IPT (imposta provinciale di trascrizione).

L'imposta provinciale di trascrizione è entrata in vigore dal 1° gennaio 1999, in sostituzione dell'imposta erariale di trascrizione (IET) e della relativa addizionale (APIET)<sup>17</sup>.

L'ammontare dell'imposta è commisurato al tipo ed alla potenza dei veicoli ed è determinato in base ad una tariffa stabilita con decreto del Ministero delle finanze<sup>18</sup>.

L'importo di tale prelievo può essere aumentato da ogni Amministrazione provinciale fino ad un massimo del 20%<sup>19</sup>.

Alla IPT devono inoltre essere sommati gli oneri fiscali (imposta di bollo) ed i corrispettivi dei servizi erogati dal PRA.

La IPT non è dovuta soltanto in caso di immatricolazione ma anche per tutte le altre formalità presentate al PRA. La IPT, infatti, colpisce anche altri eventi collegati alla vita giuridico - patrimoniale del veicolo che devono essere parimenti annotati al PRA, quali, ad esempio, passaggio di proprietà, vicende giudiziarie, perdita di possesso, radiazione.

- *Imposta di bollo sull'atto di acquisto*: la misura di tale imposta è pari a 10,33 euro per ciascun foglio del contratto. A questo importo vanno aggiunte le spese notarili.

### Fiscalità sul possesso

La tassa sul possesso degli autoveicoli ed autoscafi era disciplinata, originariamente, dal T.U. delle leggi sulla tasse automobilistiche (D.P.R. n. 39/53).

Il prelievo aveva come presupposto la circolazione del veicolo, evidenziandosi, così, un certo collegamento fra la corresponsione del tributo e l'utilizzo delle strade pubbliche.

Successivamente, con le modifiche apportate dal D.L. n. 953/82, convertito nella legge 28 febbraio n. 53 del 1983, venne meno tale presupposto ed il tributo in esame si trasformò in vera e propria tassa sulla proprietà del mezzo di locomozione.

<sup>17</sup> Sull'imposta erariale di trascrizione cfr A. GIORDANO, *L'imposta provinciale sulle formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione richieste al PRA*, in "I tributi locali e regionali", 2002, fasc. 3, 289.

<sup>18</sup> In particolare gli importi della IPT sono stati stabiliti con decreto del Ministero delle finanze n. 435 del 27 novembre 1998, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 del 17 dicembre 1998. L'ammontare dell'imposta varia in funzione del tipo di veicolo, dei kilowatt (la misura minima è pari a 150, 81 euro), dell'ammontare del peso nel caso di veicoli a motore e di rimorchi per trasporto di cose (la misura minima è pari a 199,35 euro e a 265,98 euro rispettivamente per veicoli e rimorchi e la misura massima è, rispettivamente, di 646,60 e di 452,93 euro) del numero dei posti per i rimorchi per il trasporto di persone (la misura minima è di 229,82 euro e la misura massima è di 362,55 euro).

Gli atti soggetti ad imposta sul valore aggiunto scontano l'imposta nella misura minima di 150,81 euro.

<sup>19</sup> Così, ad esempio, al 31 dicembre 2003, fra le altre, le province di Agrigento, Alessandria, Arezzo, Catania, Catanzaro, Caserta, Cuneo, Firenze, Genova, Lucca, Macerata, Rieti, Siena, Verona, Viterbo hanno deliberato un aumento dell'imposta nella misura del 20%, le province di Palermo e Siracusa nella misura del 18%, la provincia di Bologna nella misura del 14%, le province di Milano e Torino nella misura del 10%, mentre nessun aumento è stato deliberato, fra le altre, dalla provincia di Roma.

Attualmente, difatti, il presupposto impositivo è rappresentato dall'essere il veicolo iscritto nel PRA, eccezion fatta per i possessori non intestatari (autosaloni, autodemolitori) e per gli intestatari non più possessori (coloro che hanno subito un furto)<sup>20</sup>.

In merito alla definizione dei soggetti passivi del prelievo, l'art. 5 del decreto legge 30 dicembre 1982 n. 953, dispone che sono tenuti al versamento del tributo tutti "coloro che alla scadenza del termine utile per il pagamento, stabilito con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'art. 18 della legge 21 maggio 1955, risultano essere proprietari dal pubblico registro automobilistico, per i veicoli in esso iscritti...", specificando però che: "L'obbligo di corrispondere il tributo cessa con la cancellazione dei veicoli e degli autoscafi dai predetti registri".

Inoltre, l'art. 1 del decreto 18 novembre 1998 n. 462 stabilisce che: "il pagamento è effettuato nel corso del mese iniziale dei periodi fissi sopra stabiliti".

Pertanto, dal combinato disposto delle citate disposizioni consegue che, i soggetti passivi dell'imposta sono coloro che, alla scadenza del termine utile per eseguire il pagamento, dalla iscrizione al PRA risultano, in generale, proprietari del veicolo<sup>21</sup>.

La tassa era poi originariamente commisurata ai cavalli fiscali, ma la legge finanziaria per l'anno 1998, (n.449/1997) ha interamente rivoluzionato la predetta modalità di commisurazione del tributo. A decorrere dal 1° gennaio 1998, infatti, il calcolo del tributo prescinde dai cavalli fiscali e si basa sulla potenza effettiva dell'autoveicolo espressa in kilowatt.

In principio il gettito delle tasse automobilistiche affluiva al bilancio dello Stato.

Il D.L.vo 30 dicembre 1992, n. 504 ha assegnato alle Regioni a statuto ordinario il gettito del prelievo in esame, con alcune limitate eccezioni.

Conseguentemente, a decorrere dal 1° gennaio 1993, la tassa automobilistica prende il nome di tassa automobilistica regionale.

L'importo annuo della tassa è pari a 2,58 euro per kilowatt su tutto il territorio nazionale, fatta eccezione per i residenti nel Veneto ed in Calabria (2,84 euro) e nelle Marche (2,79 euro).

L'art. 17 della legge 27 dicembre 1997 n. 449 ha introdotto specifiche disposizioni per le autovetture e per gli autoveicoli adibiti al trasporto promiscuo di cose e persone, poco "inquinanti": i veicoli con propulsore elettrico sono totalmente esonerati dal pagamento della tassa per un quinquennio, così come stabiliva l'art. 20 del T.U. approvato con D.P.R. 5.2.1953 n. 39 e, per i periodi successivi, scontano l'imposta nella misura ridotta ad un quarto.

L'importo dell'imposta è altresì ridotto ad un quarto per i veicoli omologati per la circolazione esclusivamente mediante l'alimentazione del motore con gas di petrolio liquefatto o con gas metano, se dotati di dispositivi tecnici conformi alla di-

<sup>20</sup> Specificamente, il proprietario di un veicolo non è più tenuto a pagare la tassa automobilistica a partire dal periodo di imposta successivo al momento in cui viene effettuata l'annotazione al PRA della perdita di possesso. Sul punto cfr *Corte Costituzionale* n. 120 del 10 aprile 2003 e risoluzione n. 126/E del 4 ottobre 2004 dell'*Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale, Normativa e Contenzioso* in [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it). Con circolare 11 maggio 1998 n. 122/E è stato tuttavia chiarito che, in base al combinato disposto dell'art. 5 del D.L. n. 953/1982, convertito nella legge 28.2.1983 n. 53 e del nuovo testo dell'art. 94 del D.L.vo n. 30 aprile 1992 n. 285 introdotto dall'art. 17, comma 18 della legge n. 449/1997 l'esonero dal pagamento della tassa si applica anche nell'ipotesi in cui la perdita del possesso o della disponibilità del veicolo non sia stata annotata nel PRA ma sia comunque comprovata a mezzo di documenti aventi "data certa".

<sup>21</sup> Cfr sul punto le citate, ordinanza della *Corte Costituzionale* n. 120 e risoluzione n. 126/E del 4 ottobre 2004.

rettiva 91/441/CEE del Consiglio del 26 giugno 1991, ovvero alla direttiva 91/542/CEE del Consiglio del 1° ottobre 1991 per la circolazione con GPL o con alimentazione a metano.

#### Fiscalità sull'uso

In Italia sui pedaggi autostradali è corrisposta l'IVA nella misura del 20%.

Sui premi assicurativi, invece, il nostro sistema fiscale prevede un'imposta la cui aliquota è pari al 12,5% dell'importo del premio<sup>22</sup>.

3.b) *La Francia: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso*<sup>23</sup>

Dal 1° luglio 1998 il criterio di classificazione della potenza dei motori a fini fiscali per autovetture passeggeri e per veicoli commerciali è basato su una complessa formula che consente di combinare la potenza reale del veicolo espressa in kilowatt ed il potere inquinante del motore stesso, espresso in grammi per km di emissioni di monossido di carbonio.

#### Fiscalità sull'acquisto

Al ricorrere dei presupposti impositivi, le operazioni di acquisto delle auto scontano l'imposta sul valore aggiunto nella misura del 19,6% sul prezzo di vendita. Così come in Italia, anche in Francia l'IVA su tali acquisti non è deducibile ad eccezione di talune specifiche ipotesi (ad es. nel caso di acquisto da parte di una società la cui attività non può svolgersi senza auto: è il caso di una impresa di autonoleggio).

Il *Code général des impôts* stabilisce in quattro-cinque anni la durata del periodo di ammortamento per auto private utilizzate anche per scopi professionali, con una soglia massima di prezzo di acquisto ammortizzabile, che dal 1997 è pari a 18.300,00 euro.

#### Fiscalità sull'immatricolazione

Ogni veicolo immatricolato è soggetto ad un tributo di carattere locale, percepito dalle diverse regioni (*Taxe sur la carte grise* o *Taxe sur les certificats d'immatriculation de véhicules à moteur*).

L'ammontare di tale tributo, ad eccezione di talune specifiche ipotesi normativamente individuate, è generalmente proporzionale alla potenza del veicolo.

Negli anni passati questo tributo variava da un minimo di 15,9 euro ad un massimo di 29,7 euro per cavallo vapore, raggiungendo così un valore medio di 25,5 euro.

Per alcune particolari categorie di veicoli (motociclette, trattori non agricoli, veicoli che hanno più di dieci anni), l'ammontare della *Taxe sur la carte grise* è ridotto alla metà.

<sup>22</sup> La recente riforma dell'imposta sull'assicurazione ha infatti riguardato contratti di assicurazione sulla vita non i contratti di assicurazione in esame.

<sup>23</sup> Sulla tassazione delle diverse fasi economiche dell'automobile cfr *Taxes locales, La vignette, La taxe sur la carte grise, La taxe sur les véhicules des sociétés*, a cura del MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DE FINANCES ET DE L'INDUSTRIE; *La fiscalité française*, DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS-DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE, aggiornato al 1° aprile 2004; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Taxation of companies in Europe*, aggiornato ad agosto 2004; *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 37-39; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La tassazione delle autovetture nell'Unione europea, Possibili interventi a livello nazionale*, Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Taux de TVA appliqués dans les états membres de la communauté européenne*, Doc/2008/2004, reperibile su [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int).



Inoltre, su delibera del consiglio regionale, taluni veicoli possono essere esonerati totalmente o parzialmente dal prelievo in questione nel caso in cui siano alimentati da energia elettrica, GPL, gas naturale<sup>24</sup>.

### Fiscalità sul possesso

#### La Vignette

Il sistema fiscale francese prevede un tributo annuale che attualmente è dovuto, principalmente, dalle società proprietarie di talune tipologie di veicoli, immatricolati in Francia (*Taxe différentielle sur le véhicules à moteur ou "Vignette"*<sup>25</sup>).

L'ammontare della "Vignette", che, in sostanza, è l'equivalente del nostro "bollo auto", varia in funzione della potenza fiscale, della vetustà e della natura del bene, nonché delle aliquote vigenti nel Dipartimento nel quale il veicolo è stato immatricolato.

Per essere assoggettato a tassazione, il veicolo deve essere menzionato fra quelli elencati in una lista contenuta nel codice della strada (trattori, camion, vetture private e commerciali).

A partire dal 1° dicembre 2000 sono esonerati dal versamento della "Vignette" le auto private di proprietà delle persone fisiche nonché i veicoli destinati principalmente al trasporto dei soggetti portatori di handicap.

Dal 1° gennaio 2001 sono, inoltre, esonerati dall'imposta i primi tre veicoli acquistati dalle imprese e dalle persone giuridiche.

Sono altresì esonerati dal versamento della "Vignette" particolari categorie di associazioni ed enti (sindacati, associazioni di categoria, di invalidi...).

Per quanto concerne le esenzioni di carattere oggettivo, sono esclusi dalla "Vignette", fra gli altri, i veicoli non immatricolati in Francia, i veicoli con più di venticinque anni e le auto appartenenti agli agenti di commercio.

Le tariffe della tassa in esame, pubblicate annualmente sul *Bulletin Officiel des Impôts*, variano da Dipartimento a Dipartimento.

Alcuni Dipartimenti prevedono, inoltre, esclusioni parziali o totali per i cosiddetti "véhicules non polluants"<sup>26</sup>

#### La Taxe sur les véhicules de sociétés

La *Taxe sur les véhicules de sociétés* è un tributo dovuto annualmente da tutte le società aventi sede sociale in Francia e dalle filiali francesi di società estere in relazione a veicoli immatricolati in Francia, detenuti o utilizzati, rientranti nella categoria VP (*voitures particulières*).

L'ammontare di siffatto prelievo varia in funzione della potenza fiscale del veicolo.

Così, ad esempio per l'anno 2003 l'ammontare della tassa è stato stabilito in 1.130,00 euro per le vetture con potenza inferiore o pari a 7 cavalli fiscali e 2.440,00 euro per quelle con potenza superiore a 7 cavalli fiscali.

<sup>24</sup> Letteralmente cosiddetti veicoli puliti.

<sup>25</sup> La "Vignette" consisteva fino al 31 dicembre 2001 in un contrassegno adesivo che doveva essere esposto, attualmente è invece rappresentata da una ricevuta che comprova l'avvenuto versamento della tassa e che deve essere conservata nel libretto della macchina cfr tra l'altro *Fiscal on line, La revue internet de la fiscalité*, 26 novembre 2001.

<sup>26</sup> Si tratta di veicoli alimentati dall'elettricità, GPL, ovvero a gas.



Questo tributo è del tutto autonomo rispetto alla “Vignette”, pertanto i due tipi di prelievo possono coesistere.

Sono previste alcune esclusioni di carattere oggettivo e soggettivo dall'assoggettamento alla tassa.

Così, ad esempio sono esonerati dal tributo i veicoli alimentati da energia elettrica, GPL, gas naturale, i veicoli destinati a competizioni sportive, e quelli di proprietà delle scuola-guida.

### Fiscalità sull'uso

Le autostrade in Francia sono a pedaggio. La tariffa media per le autovetture si aggirava nel 2001 intorno ai 7 cent. di euro/km<sup>27</sup>.

È prevista poi una imposta di assicurazione (*Taxe sur les conventions d'assurances*) la cui aliquota è pari al 18% dell'ammontare del premio<sup>28</sup>.

3.c) *La Germania: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso*<sup>29</sup>

Il sistema fiscale tedesco è, fra i sistemi fiscali analizzati, quello maggiormente caratterizzato da un particolare ed approfondito interesse per i tributi ambientali<sup>30</sup>.

La tutela dell'ambiente, secondo la dottrina tedesca, può essere realizzata sia mediante la previsione di tributi finalizzati alla modifica di determinati comportamenti dei soggetti passivi o dei contribuenti di fatto, sia mediante tributi il cui gettito sia invece vincolato al finanziamento di misure di protezione dell'ambiente<sup>31</sup>.

In Germania non sono presenti criteri di classificazione del motore a fini fiscali.

### Fiscalità sull'acquisto

Al ricorrere dei presupposti impositivi, le operazioni di acquisto delle auto scontano l'imposta sul valore aggiunto (*Umsatzsteuer*) nella misura del 16% del prezzo di vendita.

Sono tuttavia previste riduzioni di aliquota per beni e servizi caratterizzati da un minor impatto ambientale rispetto a quelli concorrenti offerti dal mercato<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 39

<sup>28</sup> COMITÉ EUROPÉEN DES ASSURANCES, *Indirect taxation on insurance contracts in Europe*, 2003, 37.

<sup>29</sup> Sulla tassazione delle diverse fasi economiche dell'automobile in Germania cfr; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Taxation of companies in Europe*, aggiornato ad agosto 2003; *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 39-40; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La tassazione delle autovetture nell'Unione europea, Possibili interventi a livello nazionale*, Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Taux de TVA appliqués dans les états membres de la communauté européenne*, Doc/2008/2004, reperibile su [www.europa.eu.it](http://www.europa.eu.it).

<sup>30</sup> Non a caso, infatti, sia la Costituzione federale (*Grundgesetz*) che le diverse costituzioni degli Stati membri (*Landesverfassungen*) prevedono un complesso di norme contenenti disposizioni in materia di ambiente e relativa tutela. Sul punto cfr L. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, cit. 602 ss, il quale evidenzia che tanto la dottrina quanto la giurisprudenza della Corte costituzionale federale ricavano l'esistenza del diritto ad “un minimo vitale ecologico” inteso come necessario presupposto della tutela degli altri diritti fondamentali.

<sup>31</sup> F. BALMES, *Verfassungsmässigkeit und systematisierung von Umweltsteuern*, Colonia, 1997, 33 ss. P. SELMER, *Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen*, in *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, Heidelberg, 1991, 24 ss.

<sup>32</sup> Così, ad esempio è prevista un' aliquota ridotta per i servizi di trasporto di persone nell'ambito del traffico locale, per quelli di trasporto via nave, e per i concimi naturali.



L'imposta sul valore aggiunto, relativa agli acquisti di autovetture private che vengono utilizzate anche come beni strumentali, è deducibile nella misura del 50% ed è possibile ammortizzare il costo di tali veicoli in un periodo di sei anni.

#### Fiscalità sull'immatricolazione

Il sistema fiscale tedesco, a differenza di altri paesi dell'Unione europea, prevede una tassa di registrazione di esiguo ammontare (5,6 euro) ma, in caso di cambio di residenza, è dovuto un ulteriore tributo di registrazione nella misura fissa di 23,00 euro.

#### Fiscalità sul possesso

Anche nel sistema fiscale tedesco è prevista una tassa sulla circolazione degli autoveicoli (*Kraftfahrzeugsteuer*)<sup>33</sup>.

Il presupposto dell'imposizione è rappresentato dall'immatricolazione dell'auto ed il tributo, corrisposto annualmente, è dovuto fino alla cancellazione del veicolo dai pubblici registri.

Per la determinazione dell'ammontare della tassa in questione sono presi in considerazione differenti parametri di riferimento: per le auto ed i motoveicoli la base è rappresentata dalla cilindrata, per gli autocarri, invece, dal peso.

Dal 1° luglio 1997 l'importo *standard* dell'imposta è stato sostituito da una serie molteplice di importi. Tali importi sono modulati e ripartiti per tipologie e livelli consentiti di emissioni inquinanti del veicolo, che sono classificati secondo le norme *standard* dell'Unione europea<sup>34</sup>.

Le diverse fasce, sono poi, a loro volta articolate in due o più fasi temporali, con livelli di emissioni sempre più ridotti, a partire dal 1997 fino al 1° gennaio 2005.

In particolare, le fasce attualmente vigenti sono sei: gli importi per le auto a benzina meno inquinanti vanno da un minimo di 5,11 euro per 100 cilindrata ad un massimo di 25,36 euro; quelli per le autovetture a motore diesel, invece, vanno da un minimo di 13,8 euro ad una misura massima di 35,78 euro per ogni 100 cilindrata.

Sono inoltre previste alcune esenzioni dalla tassazione per le auto con *standard* avanzati di emissioni o comunque a basso consumo e per le autovetture a propulsione elettrica.

#### Fiscalità sull'uso

L'utilizzo delle autostrade nella Germania non è soggetto ad imposta sul valore aggiunto ed è prevista una imposta di assicurazione (*Versicherungsteuer*) il cui ammontare è pari al 15% del premio<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> In generale sulla *Kraftfahrzeugsteuer* cfr., D. BIRK, *Steuerrecht Swerpunkte*, Heildeberg, 1998, 53; J. LANG, *Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht*, in *DStJG* 15, Colonia, 1993, 135; K. TIPKE- J. LANG, *Steuerrecht*, Colonia, XVI ed., 1998, 164.

<sup>34</sup> L'importo *standard* era precedentemente di 11,04 euro per 100 cilindrata per le auto a benzina e di 18,97 euro per quelle diesel.

<sup>35</sup> COMITÉ EUROPÉEN DES ASSURANCES, *Indirect taxation on insurance contracts in Europe*, 2003, 17.



3.d) Il Regno Unito: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso<sup>36</sup>

Fiscalità sull'acquisto

Al ricorrere dei presupposti impositivi, le operazioni di acquisto delle auto scontano l'imposta sul valore aggiunto nella misura del 17,5% sul prezzo di vendita.

Così come in Italia, anche nel Regno Unito l'IVA su tali acquisti non è detraibile, ma sono previste eccezioni per talune specifiche ipotesi. Ad esempio, una di queste ricorre, nel caso di acquisto dell'auto da parte di privati o di una società la cui attività non può svolgersi senza auto (impresa di autonoleggio, autoscuola).

La durata del periodo di ammortamento per auto private è di quattro anni, ed è prevista una soglia massima di ammortamento del prezzo di acquisto.

Fiscalità sull'immatricolazione

Nel Regno Unito è in vigore dal 1998 una tassa di immatricolazione di 42,00 euro, per tutti i veicoli, nessuno escluso.

Fiscalità sul possesso

Recentemente, la tassa annuale sul possesso degli autoveicoli (*Vehicles excise duty*) è stata oggetto di una importante riforma.

Fino al mese di marzo 2001, infatti, la misura del predetto tributo variava in funzione della potenza dei motori<sup>37</sup>. Con detta riforma, dal 1° marzo 2001, per le auto di nuova immatricolazione, tale tributo (VED), è stato sostituito da una tassa (GVED), determinata sia sulla base del livello di emissione di anidride carbonica e sia sul tipo di combustibile (benzina, diesel, combustibile alternativo) utilizzato.

In particolare, si prevedono quattro fasce di livelli di emissione consentiti, cui corrispondono importi minimi e massimi all'interno di ciascuna fascia, che variano a seconda del grado di inquinamento prodotto dal veicolo<sup>38</sup>.

Il governo inglese ha tuttavia annunciato una ulteriore riforma di tale sistema di imposizione.

Infatti per gli anni 2005-2006, anche al fine di decongestionare la percorrenza su talune strade, è stato previsto che la quantificazione dell'ammontare del prelievo potrà essere influenzata anche dalla distanza percorsa.

<sup>36</sup> Sulla tassazione delle diverse fasi economiche dell'automobile nel Regno Unito cfr; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Taxation of companies in Europe*, aggiornato ad agosto 2004; *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 40-41; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La tassazione delle autovetture nell'Unione*; [www.dvea.gov.uk/vehicles/taxation.htm](http://www.dvea.gov.uk/vehicles/taxation.htm) *Europa, Possibili interventi a livello nazionale*, Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Taux de TVA appliqués dans les états membres de la communauté européenne*, Doc/2008/2004, reperibile su [www.europa.eu.it](http://www.europa.eu.it).

<sup>37</sup> In particolare, l'ammontare della tassa annuale era pari a 167 euro per i motori fino a 1100 cilindrata, e a 258,00 euro, invece, per i motori con una potenza superiore. Dal marzo 2001 tale soglia è stata portata a 1200 cilindrata e, successivamente dal luglio 2001 a 1500 cilindrata.

<sup>38</sup> Ad esempio per l'anno 2002 gli importi minimi, per le vetture con i più bassi livelli di emissione consentiti, erano stabili in 167,00, 183,00 e 150,00 euro, rispettivamente, per le auto a benzina, per le auto a gasolio e per quelle alimentate da altri combustibili. Nello stesso anno gli importi massimi per i veicoli più inquinanti erano di 259,00, 267,00 e 250,00 euro rispettivamente per le auto a benzina, per le auto a gasolio e per quelle alimentate da altri combustibili.



### Fiscalità sull'uso

L'utilizzo delle autostrade nel Regno Unito non è soggetto a pedaggio alcuno<sup>39</sup>.

È invece prevista una imposta sulle assicurazioni, pari al 5% dell'ammontare del<sup>40</sup> premio, alla quale si aggiunge il versamento di una somma pari 4,5% del premio a titolo di contributo a favore del Fondo di garanzia e del Bureau carta verde.

3.e) *La Spagna: fiscalità sull'acquisto; fiscalità sulla immatricolazione; fiscalità sul possesso; fiscalità sull'uso*<sup>41</sup>

Dall'analisi comparativa dei vari sistemi di fiscalità sugli autoveicoli, quello spagnolo risulta essere quello meno attento alla tutela dell'ambiente sotto il profilo delle immissioni nocive prodotte dalla circolazione di autoveicoli, per questo motivo, la dottrina tributaria spagnola<sup>42</sup> ritiene necessario l'utilizzo di strumenti fiscali per finalità ambientali, come proiezione della indispensabile solidarietà collettiva di cui all'art. 45, comma 2, della Costituzione spagnola.

I criteri di classificazione del motore espressi in cavalli vapore (HP) considerano molte variabili come, ad esempio, il numero di tempi del motore, il diametro del cilindro, il numero dei cilindri.

Questa complessa classificazione, espressa in cavalli vapore, è stabilita da un Laboratorio ufficiale designato a ciò dal Ministero dell'industria e su questa si basa il criterio di imposizione fiscale da circolazione di autoveicoli.

### Fiscalità sull'acquisto

Al ricorrere dei presupposti impositivi, le operazioni di acquisto delle auto scontano l'imposta sul valore aggiunto nella misura del 16% sul prezzo di vendita.

Così come in Italia, anche in Spagna l'IVA, secondo quanto stabilisce l'art. 96 della Ley 28 dicembre 1992 n. 37 (*Ley del impuesto sobre el valor añadido*) su tali acquisti non è detraibile, ad eccezione di talune specifiche ipotesi (ad es. rappresentanti, agenti di commercio...).

### Fiscalità sull'immatricolazione

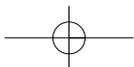
Il sistema fiscale spagnolo prevede un'imposta (*Impuesto special sobre determinados medios de transporte*) che ha come presupposto l'immatricolazione delle automobili, delle imbarcazioni e degli aerei. Tale prelievo, si applica sul prezzo dell'auto al netto del-

<sup>39</sup> *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 40.

<sup>40</sup> COMITÉ EUROPÉEN DES ASSURANCES, *Indirect taxation on insurance contracts in Europe*, 2003, 41.

<sup>41</sup> Sulla tassazione delle diverse fasi economiche dell'automobile in Spagna cfr; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Taxation of companies in Europe*, aggiornato a giugno 2004; *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 42-43; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La tassazione delle autovetture nell'Unione. Possibili interventi a livello nazionale*, Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento Europeo; COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Taux de TVA appliqués dans les états membres de la communauté européenne*, Doc/2008/2004, reperibile su [www.europa.eu.it](http://www.europa.eu.it); DEPARTAMENTO ADUANAS E I.L.E.E. AEAT, *Impuestos Especiales. Estudio relativo el año 2002*; EDESA, FRANCIS LEFEBVRE, *Memento practico fiscal*, 2004. Cfr anche S. ANIBARRO PÉREZ, *Municipal taxes in Spain*, "Riv. dir. trib. int.le", 1999, 28 ss. F. PÉREZ ROYO, *El impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, Tratado de derecho financiero y tributario local*, Madrid, 1993, 923.

<sup>42</sup> L'art. 45 della Costituzione spagnola stabilisce che "i pubblici poteri vigilano sull'utilizzazione razionale di tutte le risorse naturali, al fine di proteggere e migliorare le condizioni e difendere e restaurare l'ambiente avvalendosi dell'indispensabile solidarietà collettiva". Sul punto cfr C. BORRERO MORO, *La tributación ambiental in España*, Madrid, 1999, 74.



l'imposta sul valore aggiunto e l'aliquota del tributo è pari al 7% per le auto a benzina fino a 1600 cilindrata, per le auto diesel fino a 2000 cilindrata e sale, invece, al 12% per tutte le auto con cilindrata superiori, indipendentemente dal tipo di propulsore utilizzato<sup>43</sup>.

### Fiscalità sul possesso

Il sistema fiscale spagnolo prevede la IVTM (*impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica*). Si tratta di un tributo, di carattere locale<sup>44</sup>, dovuto da tutti i soggetti, siano essi persone fisiche, persone giuridiche ed enti non personificati, indicati nell'art. 33 della *Ley General* tributaria, che risultano intestatari di veicoli con carta di circolazione<sup>45</sup>. L'applicazione dell'imposta presuppone una classificazione per HP di motore: per le vetture private sono previste cinque fasce di HP del motore (da 0-8 HP fino a più di 20 HP).

Per ogni fascia è stabilito, a livello centrale, un importo minimo che viene poi modificato a livello locale in base a determinati coefficienti.<sup>46</sup>

### Fiscalità sull'uso

Le autostrade in Spagna, come in quasi tutta la Unione europea, sono a pedaggio.

La tariffa media per le autovetture si aggira intorno ai 8 cent. di euro/km<sup>47</sup>.

È prevista poi una tassa sui premi assicurativi che è pari al 6% dell'ammontare del premio<sup>48</sup>.

### 3.f) Spunti conclusivi di comparazione

I sistemi di tassazione sull'automobile dei diversi paesi esaminati, come già più volte evidenziato, appaiono analogamente strutturati, interessando tutti, in maniera più o meno simile, le stesse fasi del ciclo economico dell'automobile.

Ciò che però emerge, ai fini del presente lavoro, è che implicazioni di carattere ambientale, presenti, peraltro, soltanto in alcuni dei sistemi fiscali esaminati, diversificano e caratterizzano essenzialmente la tassazione sul possesso dell'auto<sup>49</sup>.

<sup>43</sup> INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Taxation of companies in Europe*, Spain, 2004, 174-180, par. 12.5.

<sup>44</sup> Per alcune considerazioni di carattere sintetico sulla finanza locale in Spagna e sulla *impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica* v. F. ESCRIBANO, *Finanza Locale in Spagna: agevolazioni e particolarità*, "Rivista di diritto tributario", 1996, I, 607.

<sup>45</sup> In sostanza possono circolare per le strade pubbliche soltanto i veicoli immatricolati nei pubblici registri.

<sup>46</sup> Per esempio per la città di Barcellona sono state stabilite cinque fasce in corrispondenza delle quali l'imposta è così determinata:

meno di 8 cavalli fiscali: 25,24, euro;

da 8 a 11,99 cavalli fiscali: 68,15 euro;

da 12 a 15,99 cavalli fiscali: 143,88 euro;

da 16 a 19,99 cavalli fiscali: 179,22 euro;

più di 20 cavalli fiscali: 224,00 euro.

<sup>47</sup> *La spesa degli italiani per l'automobile*, cit. 40.

<sup>48</sup> COMITÉ EUROPÉEN DES ASSURANCES, *Indirect taxation on insurance contracts in Europe*, 2003, 29.

<sup>49</sup> Implicazioni di carattere ambientale sono però presenti nel sistema fiscale francese anche nella tassa sulla immatricolazione dei veicoli. Questo tributo, infatti, è calcolato in maniera proporzionale e nella determinazione dell'imposta e nella previsioni di agevolazioni, particolare rilevanza è attribuita alla classe di età del veicolo, che costituisce un indicatore del livello di reddito, nonché del potere inquinante dello stesso.

Sinteticamente si osserva che, in Francia la tassazione sul possesso dell'automobile si contraddistingue in base alla combinazione data dal criterio della dannosità ambientale con quello della potenza del motore del mezzo di trasporto. A questi due, inoltre, si aggiunge un ulteriore criterio, quello cioè della vetustà del veicolo<sup>50</sup>, grazie al quale è possibile temperare la misura del prelievo di base.

In Germania, il sistema di imposizione sul possesso dell'auto è caratterizzato dalla commisurazione dell'imposta al livello di impatto dannoso ambientale del veicolo.

Questo vivo interesse per le problematiche ambientali è evidenziato dai criteri di applicazione della tassa sul possesso, i quali risultano molto differenziati in funzione del peso, delle emissioni inquinanti nonché del rumore del veicolo.

Il tributo che colpisce il possesso dell'automobile varia, infatti, in funzione principalmente del suo potere inquinante e dei conseguenti costi esterni dallo stesso generati.

Nel Regno Unito, così come in Germania, la tassazione colpisce incisivamente due sole fasi del ciclo economico dell'auto: quella del possesso e quella dell'utilizzo. Del tutto irrisorio appare, invece, il prelievo sull'immatricolazione.

Tali prevalenti forme di prelievo sono dettate da evidenti finalità di politica ambientale.

Inoltre, nel Regno Unito, come anche in Francia, la tassazione sul possesso dell'automobile si contraddistingue per la combinazione del criterio della dannosità ambientale con quelli della potenza del motore e della vetustà del veicolo.

Il sistema spagnolo di imposizione sull'automobile risulta, invece, scarsamente interessato a problematiche di carattere ambientale. Risulta, altresì, caratterizzato da scarsa organicità e da una particolare complessità di parametrizzazione (si rammenti ad esempio la complessità nella determinazione dei parametri di classificazione della potenza dei motori).

A differenza del sistema di tassazione italiano, al quale è in un certo senso affine, esso risulta, tuttavia, meno gravoso, in quanto caratterizzato da livelli di imposizione meno elevati.

Al pari che in quello italiano, nel sistema fiscale spagnolo, il criterio prevalente di commisurazione dell'imposta sul possesso degli autoveicoli è quello della potenza e della struttura del motore.

In Italia, tuttavia, il predetto criterio è parzialmente temperato da recenti considerazioni ambientalistiche che hanno portato, ad esempio, all'introduzione nel sistema fiscale italiano di agevolazioni per le vetture meno inquinanti.

Infine, una caratteristica comune alle forme di prelievo sul possesso dell'automobile, mediante le quali, come abbiamo avuto modo di evidenziare, i sistemi fiscali degli Stati esaminati perseguono attualmente, più o meno dichiaratamente, finalità di carattere ambientale, è che si tratta di tributi che appaiono riconducibili ad un assetto commutativo, più che assimilabili ad un tributo a carattere *acausale* del *genus* imposta.

<sup>50</sup> Tale criterio non contrasta con quello ambientale che è infatti già incorporato nei parametri di misura e di classificazione della potenza fiscale del motore.

Si tratta di tributi che, nella loro configurazione originaria, sono contrassegnati dal carattere di corrispettività<sup>51</sup>, ovvero di controprestazione per il servizio ricevuto dall'Ente impositore.

Invero i tributi in esame non sono stati introdotti per perseguire finalità di carattere ambientale: infatti, essi sono prelevati, fin dalla loro introduzione, generalmente su base annuale, indipendentemente dall'effettivo utilizzo dell'automobile, e a prescindere, quindi, dalla produzione di un qualsivoglia effetto inquinante.

Soltanto in un momento successivo la riforma dell'originaria configurazione dei prelievi (introduzione di nuovi criteri di determinazione della base imponibile, di esenzioni da tassazione o di riduzioni dell'aliquota) ha determinato la nascita di un collegamento fra gli stessi e l'ambiente, attribuendo rilievo ed una possibile, ma non necessariamente effettiva, produzione di effetto inquinante da parte del veicolo.

L'originaria connotazione dei prelievi in esame, fa ritenere, quindi, che il loro fondamento sia ravvisabile nella remunerazione del costo di manutenzione delle strade e nella relativa spesa pubblica, piuttosto che in finalità di carattere ambientale.

Si tratta di forme di prelievo non *acausalì*, bensì a carattere commutativo che rappresenterebbero, in sostanza, una sorta di prezzo pagato dall'automobilista per l'utilizzo della rete stradale<sup>52</sup>, ovvero una sorta di corrispettivo a fronte del beneficio ottenuto dalla collettività con l'uso del suolo<sup>53</sup>.

L'introduzione di previsioni con finalità di carattere ambientale, all'interno della sistematica dei tributi presi in esame, induce a domandarsi se in qualche modo ciò possa aver modificato il loro fondamento rispetto alle evidenziate e diverse giustificazioni, tipiche di un assetto a carattere commutativo, trasformando così i prelievi in esame in tributi ambientali o con finalità ambientale nel senso chiarito in premessa.

La questione non appare di facile soluzione. Infatti, se nel caso italiano o anche in quello francese la previsione di talune disposizioni con finalità di carattere ambientale non risulta prevalente nella configurazione delle forme di prelievo esaminate, al punto di offuscarne addirittura la natura di "controprestazione" per il servizio ricevuto, diverso è il caso del tributo inglese e, soprattutto di quello tedesco, ove l'impostazione risulta assolutamente capovolta.

In questa ultima ipotesi, infatti, la rinnovata disciplina del tributo, modellata proprio sulla capacità più o meno eccessiva di inquinamento del mezzo di trasporto, fa sì che la finalità di carattere ambientale prevalga o quanto meno eguagli il carattere di con-

<sup>51</sup> Sulla nozione di tassa A FEDELE, *Tassa*, "Voce dell'Enc. giur." vol. XXX, Roma, 1993; SACCHETTO C., *Tassa (in generale)*, "Voce dell'Enc. Dir.", vol. XLIV, 1992, Milano; DEL FEDERICO, *Tassa*, Voce del Digesto, IV ed. Disc. Priv. sez. comm., vol. XV, Torino 1998. Sulla nozione di contributo e tributi speciali M. MISCALI, *Tributi-tributi speciali*, "Voce dell'Enc. giur." vol. XXXI, Roma, 1994; M. Ingrosso, *Contributi*, "Voce del Digesto", IV ed. Disc. Priv. Sez. comm., vol. XV, Torino 1989.

<sup>52</sup> Questa spiegazione la si può leggere ne *Il prelievo fiscale sull'automobilismo*, op. cit., 38 ss.. In particolare se consideriamo l'esperienza italiana è noto, infatti, che la tassa era dovuta in un primo tempo, nella sua configurazione originaria, solo se l'automobile circolava. Successivamente, com'è noto, la legge 28 febbraio 1983 n. 53 ha radicalmente modificato il presupposto impositivo, collegandolo esclusivamente all'intestazione del veicolo, in un determinato periodo in base alla risultanze tratte dal PRA.

<sup>53</sup> Questa impostazione, proposta dal CER, fa sì che questo tipo di prelievo rientrerebbe nella categoria del cosiddetto *road pricing*, pagato in questo caso a *forfait*, una volta l'anno.



troprestazione per il servizio pubblico reso al cittadino dall'autorità locale, così da far ritenere il prelievo sul possesso dell'auto attualmente vigente come tributo ambientale o quanto meno come tributo con funzione ambientale<sup>54</sup>.

#### 4. La posizione dell'Unione Europea in materia di fiscalità sull'auto

L'Unione Europea, pur non essendosi espressa in maniera definitiva sulla fiscalità dell'auto, ritiene necessario intervenire riformando i diversi sistemi di tassazione delle auto<sup>55, 56</sup>.

In particolare la Commissione, in un'ottica di maggiore integrazione e cooperazione economica e sociale fra Paesi membri, nonché al fine di rendere più immediato e trasparente il rapporto tra il contribuente ed il cittadino<sup>57</sup>, ritiene assolutamente indispensabile la rimozione degli elementi di distorsione e degli ostacoli che impediscono il raggiungimento di una piena armonia fra i singoli sistemi fiscali nazionali.

Peraltro, in materia di imposizione indiretta, lo stesso Trattato istitutivo della Comunità europea, così come modificato dal Trattato di Amsterdam del 2.1.1997, all'art. 93 pone l'accento sull'importanza legata al raggiungimento di un elevato livello di armonizzazione fiscale, eliminando così ostacoli alla libera circolazione di beni e servizi all'interno dell'Unione europea che rallentano la formazione del mercato unico comune.

Una piena armonizzazione a livello comunitario dei sistemi di tassazione dell'automobile, comporterebbe infatti un notevole passo avanti nella creazione di un vero mercato unico, con relativi benefici per l'insieme degli utenti-consumatori europei.

Così, ad esempio, la Commissione<sup>58</sup> ritiene che sia necessario ridurre, sia pure gradualmente, le differenze fra i diversi prelievi che colpiscono la fase di immatricolazione del veicolo, nonché operare un graduale trasferimento delle entrate di questo ultimo tributo a favore del prelievo che invece colpisce la fase della circolazione del veicolo e, in ultima analisi, della tassa sul carburante.

<sup>54</sup> Senza disconoscere ai tributi in questione una funzione comunque commutativa, come una sorta di corrispettivi erogati per l'utilizzo ed il conseguente inquinamento dell'aria.

<sup>55</sup> V., in proposito, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, *Communication from the commission to the council, the european parliament and the economic and social committee, Tax policy in the European Union- Priorities for the years ahead*, Brussels 23.5.2001.

<sup>56</sup> In materia di tassazione sui veicoli commerciali ricordiamo la direttiva CEE 93/89/CEE, in *Gazzetta Ufficiale* legge n. 279 del 12.11.1993, la quale stabilisce il quadro generale per l'applicazione di tasse, pedaggi, e diritti di utenza. Tale direttiva è stata annullata dalla Corte di giustizia per motivi di procedura interistituzionale poi sostituita dalla direttiva 1999/62/CE del 17.6.1999 *Gazzetta Ufficiale* legge n. 187 del 20.7.1999, relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture, su questa direttiva cfr Circolare n. 114 del 30.7.1999 della CONFETRA. Nel 2003 è stata presentata una modifica di tale direttiva (COM/2003/0448).

Nel luglio 1996, inoltre la Commissione presentò una proposta intesa a sostituire la direttiva sopra citata. La proposta permetterebbe una fiscalità differenziale sulla circolazione stradale in modo da tener conto dei costi esterni.

<sup>57</sup> Infatti il principio in base al quale ogni Stato membro ha libertà di effettuare le proprie scelte in materia fiscale in funzione dei sistemi più appropriati e più adatti alle proprie esigenze (economiche, ambientalistiche, di mercato...) non autorizza ciascun Stato ad operare isolatamente le proprie scelte, non considerando tutti gli specifici fattori atti a favorire i processi di armonizzazione a livello comunitario.

<sup>58</sup> V., a questo proposito, la Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo in data 6.9.2002 n. 431 nella quale, rettificando la precedente proposta del 1998, dopo un sintetico esame dei sistemi di tassazione vigenti nei diversi paesi della Unione europea, nonché delle relative disarmonie e delle duplicazioni di imposta, è evidenziata la necessità di riformare i citati sistemi, al fine di eliminare un chiaro ostacolo alla libera circolazione nel mercato interno, accrescere la certezza del diritto, ridurre il numero di denunce dei cittadini, realizzando così un mercato interno più efficiente senza ostacoli fiscali interni.



Questo trasferimento:

- Si tradurrebbe in una maggiore stabilità fiscale per il bilancio. La TAC <sup>59</sup> infatti è una fonte di entrate più stabile della TI <sup>60</sup>, il cui gettito dipende dalla vendita annua delle auto, che può subire fluttuazioni alquanto significative;
- Favorirebbe un ravvicinamento del prezzo al consumo delle autovetture;
- Comporterebbe un ulteriore ravvicinamento delle tasse automobilistiche nella U.E.;
- Favorirebbe significative riduzioni del prezzo al dettaglio delle autovetture in alcuni Stati membri;
- Richiederebbe un periodo transitorio, al fine di evitare un eccessivo onere fiscale per quanti avessero acquistato un'autovettura nuova pagando una TI elevata e fossero tenuti a pagare una TAC più elevata;
- Migliorerebbe il funzionamento del mercato interno e la competitività dell'industria automobilistica europea, a vantaggio del cittadino europeo;
- Comporterebbe costi di transizione negli Stati membri con TI molto elevata.

<sup>59</sup> Tassa annuale di circolazione.

<sup>60</sup> Tassa di immatricolazione.



## PARTE II

## L'IMPOSIZIONE SUI CARBURANTI E SUI LUBRIFICANTI

SOMMARIO DELLA PARTE II: 1. Le principali caratteristiche degli oneri fiscali gravanti sul settore dei carburanti e lubrificanti in Europa - 2. La tassazione sui carburanti e lubrificanti in alcuni Stati europei; 2-a) Italia; 2-b) Francia; 2-c) Germania; 2-d) Regno Unito; 2-e) Spagna; 2-f) Spunti di comparazione - 3. La posizione dell'Unione Europea in materia di fiscalità sui carburanti e lubrificanti.

### 1. Le principali caratteristiche degli oneri fiscali gravanti sul settore dei carburanti e lubrificanti in Europa

All'interno del ciclo economico dell'automobile, la tassazione dei carburanti e dei lubrificanti riguarda la fase di utilizzo del veicolo, quindi quella della sua circolazione su strada.

La particolarità delle tipologie impositive dei predetti beni, l'ingente rilevanza delle stesse nell'ambito del gettito complessivo fiscale, inducono, però, ad una loro separata analisi.

Essenzialmente, il regime fiscale dei carburanti e dei lubrificanti si fonda su tre pilastri: 1. le accise, che sono imposte specifiche (determinate per quantità di prodotto), 2. le tasse e le tariffe mirate, 3. l'imposta sul valore aggiunto, proporzionale al prezzo di vendita del prodotto<sup>61</sup>.

L'imposta specifica di gran lunga la più rilevante, sia per la sua incidenza sull'intero carico fiscale che grava sull'auto, sia nella sua qualità di ingente fonte di gettito nell'ambito della totalità delle entrate tributarie degli stati dell'Unione Europea è, certamente, l'imposta di fabbricazione sui carburanti<sup>62</sup>.

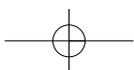
È stato altresì sottolineato che le accise sul carburante per autoveicoli rappresentano un efficace strumento fiscale per riscuotere entrate, influire sul livello di utilizzazione dell'automobile o per internalizzare i costi ambientali e sociali connessi all'uso delle autovetture, infrastrutturali, ovvero conseguenti agli incidenti ed all'inquinamento dell'aria<sup>63</sup>.

Le imposte di fabbricazione sui carburanti e lubrificanti, nella generalità dei paesi, normalmente, al pari dei tributi sul possesso e sull'immatricolazione delle auto, non nascono come tributi ambientali o con funzioni ambientali.

<sup>61</sup> Così, proposta di direttiva del Consiglio in data 24.7.2002, cit. 4.

<sup>62</sup> Così, VILLANI, *Il prelievo fiscale ambientale in Italia e nei paesi del nord Europa: problemi di gettito e di redistribuzione*, in MARZOVILLA, TRUPIANO, VILLANI, *Aspetti economici interni ed internazionali della tutela ambientale. Strumenti, commercio internazionale, fiscalità*, Bari 2000, 151; OECD, *Implementation strategies for environmental taxes*, 1993, 22. I tributi sui carburanti, così come quelli sui lubrificanti sono stati definiti, dalla Commissione U.E., nella comunicazione "Tasse ed imposta ambientali nel mercato unico" del 26.3.1997, tributi ambientali, appartenenti alla categoria di tributi ambientali "sui prodotti". Nella predetta comunicazione si legge infatti che i tributi ambientali sui prodotti "sono ormai considerati un elemento di integrazione fra la politica dell'ambiente e quella energetica. Ne sono un tipico esempio le tasse sulla benzina, il carburante diesel, l'olio combustibile per uso domestico e l'elettricità".

<sup>63</sup> Commissione delle Comunità europee, Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo, *La tassazione delle autovetture nell'Unione europea, possibili interventi a livello nazionale e comunitario*, COM (2002) 431 del 6.9.2002.



Questo tipo di imposizione ha infatti originariamente perseguito finalità diverse (ad es. finanziare le infrastrutture stradali) ma comunque ugualmente rilevanti per la politica economica del paese.

È soltanto in un secondo momento, ad esempio con la previsione di forme di tassazione differenziate in base alla diversa potenzialità inquinante del bene, che anche queste imposte finiscono per assolvere una evidente funzione ambientale<sup>64</sup>.

Potrebbe addirittura illazionarsi che vi sia una tendenza ad attribuire a dette tasse una sorta di “multifunzionalità”.

Infatti da un lato assumono la veste di imposizioni “causali”, assolvendo così alla loro funzione propria che le caratterizza da sempre. Dall’altro lato, invece, si fa sempre più forte un ulteriore aspetto “causale”, quello caratterizzato da finalità ambientali.

## 2. La tassazione sui carburanti e lubrificanti in alcuni Stati europei

Un’indagine globale sulla tassazione degli autoveicoli, deve necessariamente riguardare anche i prelievi che colpiscono i beni che contribuiscono al funzionamento ed all’utilizzo di questi particolari e diffusi mezzi di trasporto: i carburanti ed i lubrificanti.

Pertanto, in questa seconda parte, per esigenze di completezza, sarà esaminata la tassazione sui carburanti e lubrificanti prevista dagli stessi ordinamenti tributari trattati nella prima parte dell’elaborato.

I diversi paesi dell’Unione Europea considerati nell’ambito di questo elaborato prevedono, tutti, accise sui carburanti, nonché sugli oli minerali, con aliquote alquanto differenziate tra loro.

In particolare, nei paesi U.E. sui quali ci soffermeremo, l’imposta di fabbricazione sui carburanti rappresenta tra il 70 e l’80% del prelievo complessivo sui trasporti.

Alcuni dei sistemi fiscali considerati, inoltre, in aggiunta alla consueta imposta di fabbricazione, prevedono particolari forme di prelievo<sup>65</sup>.

Unitamente alle imposte di fabbricazione sui carburanti e lubrificanti i diversi sistemi fiscali sono anche caratterizzati dalla presenza dell’imposta sul valore aggiunto che colpisce le operazioni relative ai citati prodotti con aliquote assai differenziate da Paese a Paese.

Altra caratteristica saliente di questo tipo di imposizione, comune ai diversi sistemi fiscali esaminati, è rappresentata dalla differente e meno ingente tassazione del gasolio rispetto alla benzina, provocando così un fenomeno cd. di “dieselizzazione” ad esempio in Francia ed in Spagna.<sup>66</sup>

<sup>64</sup> Del resto è possibile notare una sempre maggiore coscienza dell’utilità dello strumento fiscale per affrontare problematiche di carattere ambientale, basti pensare all’introduzione, all’interno dei sistemi fiscali francese e spagnolo, di uno specifico prelievo sulle attività inquinanti, nonché di una nuova imposta sui carburanti.

<sup>65</sup> È il caso della Francia, il cui ordinamento tributario prevede quale specifico tributo la *Taxe générale sur les activités polluantes* e della Spagna il cui sistema fiscale di recente prevede un nuovo prelievo sui carburanti: *L’Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*.

<sup>66</sup> Secondo la Commissione delle Comunità Europee in proposta di direttiva del Consiglio 24.7.2002 cit., 5, le ragioni alla base di siffatto trattamento di favore sarebbero:

- utilizzo del gasolio essenzialmente per le attività di trasporto professionale su strada;
- ruolo significativo dei prezzi al consumo del gasolio, in esenzione da diritti e leggermente superiori ai prezzi della benzina, nella definizione dell’aliquota minima comunitaria.

### 2.a) Italia

Nel nostro Paese le imposte di fabbricazione sui carburanti sono disciplinate dal D.L.vo 26 ottobre 1995, n. 504 che ha abrogato il R.D.L. 28 febbraio 1939 n. 334, riformando l'intero sistema.

Esse si prefiggono due obiettivi: procurare allo Stato un gettito facile e sicuro, nonché coprire i costi esterni ambientali e sociali provocati dal trasporto su gomma<sup>67</sup>, incentivando un minor uso dell'automobile con un evidente diretto beneficio per l'ambiente.

Le risorse raccolte tramite questa forma di imposizione dovrebbero quindi servire alla collettività per sostenere i costi sociali ed ambientali dell'auto<sup>68</sup>.

L'imposta è pagata allo Stato dal produttore che la trasla interamente sull'acquirente.

Le accise riguardano benzina, gasolio, GPL ed hanno un'incidenza sul prezzo finale che è pari al 50-60% del prezzo finale per la benzina ed al 43-53% del prezzo del gasolio.

L'art. 62 del D.L.vo n. 504/1995 prevede anche un'accisa sugli oli lubrificanti.

In generale, la liquidazione del tributo è effettuata previa applicazione dell'aliquota di imposta - che può essere fissa o proporzionale - alla base imponibile che è costituita dalla quantità di prodotto immessa in consumo (calcolata in relazione alle diverse unità di misura del prodotto)<sup>69</sup>.

Le cessioni aventi ad oggetto carburanti, lubrificanti, pneumatici, nonché altri beni e servizi acquistati nella fase dell'uso dell'auto sono soggette all'imposta sul valore aggiunto nella misura del 20% del prezzo.

L'IVA è calcolata sull'ammontare dato dalla somma del prezzo industriale e delle accise, determinando così un fenomeno di doppia tassazione.

### 2.b) Francia

La tassazione sui carburanti, in Francia, incide sul prezzo alla pompa maggiormente che nel sistema italiano probabilmente perché, così come in Germania e Regno Unito, riflette anche il disegno di attuare una politica attenta alle problematiche ambientali, indirizzando le entrate fiscali dell'auto a finalità ambientali e quindi a parziale copertura dei costi sociali.

Il sistema fiscale francese, al pari del sistema fiscale italiano, prevede un'accisa sui carburanti (*Taxe intérieure sur les produits pétroliers*, in sigla TIPP).

La TIPP rappresenta un'imposta molto importante per il bilancio dello Stato francese ed un significativo strumento di politica ecologica, in quanto condiziona ed orienta le scelte del consumatore.

La misura di questa accisa è determinata in funzione delle diverse caratteristiche organiche dei prodotti petroliferi e le aliquote applicabili sono individuate nelle tabelle B e C allegate all'art. 265 del Codice doganale.

Questa imposta si applica esclusivamente in Francia ed in Corsica e non nei territori d'oltre mare dove, invece, vige un tributo speciale sul consumo dei supercarburanti e del gasolio (*Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outremer*).

<sup>67</sup> Tali scopi sono tra l'altro sottolineati in *La spesa degli italiani per l'automobile* cit. 34, 36.

<sup>68</sup> Assegnano a questa tipologia di accise una funzione ambientale accessoria e di scarso significato F. GALLO-F. MARCHETTI, *La tassazione ambientale* cit., 128, nota 21.

<sup>69</sup> A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, 2003, 973.

La TIPP è riscossa dal *Service de la Direction Général des douanes et des droits indirects*, in occasione del consumo dei prodotti nel mercato interno (importazione, fabbricazione, esportazione).

L'aliquota del tributo in esame è determinata annualmente dal Parlamento ed, in corso di anno, viene modificata in correlazione delle variazioni del prezzo del petrolio.

Le aliquote di imposta nel 2004 sono indicate nello studio della Commissione Europea *Excise duty tables*<sup>70</sup>.

Il sistema fiscale francese prevede diverse agevolazioni ed esenzioni dalla tassazione per taluni prodotti petroliferi, in funzione della tipologia, nonché dell'utilizzo del prodotto, in armonia con quanto dispongono le direttive 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, sul regime generale in materia di detenzione, circolazione controlli dei prodotti soggetti ad accisa, e 92/81/CEE del 19.10.1992, relativa all'armonizzazione della struttura delle accise sugli oli minerali.

Così, ad esempio, è prevista una riduzione di aliquota per il petrolio ed una esclusione da tassazione per il gas, quando vengono utilizzati come combustibile per il riscaldamento nelle abitazioni.

Sono previste, poi, riduzioni ed esclusioni collegate all'esercizio di particolari attività, quali ad es., la conduzione di taxi, l'esercizio di attività di pubblico trasporto e simili.

Le cessioni di carburanti sono inoltre soggette ad imposta sul valore aggiunto, nella misura del 19,6%. Questa imposta, come in Italia, si applica sull'ammontare risultante dalla somma del prezzo industriale e dell'accisa.

In particolare, le accise sul prezzo alla pompa e l'imposta sul valore aggiunto nel 2004 incidevano nella misura del 69,55% sul prezzo finale della benzina super 95 senza piombo, nella misura del 68,53% sul prezzo della benzina super 98 senza piombo, e nella misura del 59,8% sul prezzo del gasolio.

Le cessioni degli altri beni e servizi acquistati in relazione all'utilizzo dell'auto - oli lubrificanti, pneumatici... -, sono anch'esse soggette ad imposta di valore aggiunto nella misura del 19,6%.

La *lois de finance* per l'anno 1999, in ossequio al principio "chi inquina paga", ha introdotto nel sistema fiscale la tassa sulle attività inquinanti (*Taxe générale sur les activités polluantes*).

Questo tributo colpisce una serie di attività giudicate appunto "inquinanti", fra cui la produzione, l'utilizzo e la diffusione di oli esausti.

In particolare, questa imposta riguarda alcune tipologie di prodotti lubrificanti indicati nella tabella 1, allegata al decreto n. 99 del 17 giugno 1999. Si tratta di un'imposta strutturata secondo il modello delle accise, il cui ammontare varia in funzione del diverso tipo di prodotto colpito.

I soggetti passivi sono sia le persone fisiche che giuridiche ed il presupposto dell'imposizione sorge per l'attuazione di una delle seguenti operazioni: cessione successi-

<sup>70</sup> Gasolio 416,90 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente, 56,60 euro in caso di utilizzo industriale e commerciale, in caso di utilizzazione per riscaldamento ad uso privato e professionale. Cherosene: 416,90 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente, 25,40 euro in caso di utilizzo industriale, 56,60 euro in caso di utilizzazione per riscaldamento ad uso privato e professionale. Benzina con piombo 639, 60 euro, benzina senza piombo 589,20 euro. Olio combustibile 18,50 euro a prescindere dal diverso tipo di utilizzo.

va alla fabbricazione; immissione nel mercato interno successiva all'importazione o ad acquisto intracomunitario; consumo ed utilizzo di taluni prodotti fra cui anche di oli e di altre sostanze lubrificanti, generanti oli esausti.

L'aliquota di questo tributo per l'anno 2004 è pari a 38,11, euro per tonnellata<sup>71</sup>.

#### 2.c) Germania

La tassazione sui carburanti, al pari dell'imposizione che grava sul possesso dell'automobile, conferma come il sistema fiscale tedesco abbia optato negli ultimi anni per un modello in cui l'auto viene tassata in funzione principalmente del suo potere inquinante.

Il sistema fiscale tedesco, al pari del sistema fiscale italiano, prevede un'imposta sui carburanti (*Verbrauchssteuern, Mineralölsteuer*).

Questo tributo procura alla Germania una ingente parte del gettito annuo fiscale<sup>72</sup>.

Le aliquote di imposta nel 2004 sono indicate nello studio della Commissione Europea "Excise duty tables"<sup>73</sup>

Nel gennaio 2001 le accise sui carburanti incidono sul prezzo delle benzine e del gasolio, rispettivamente nella misura del 57% - 59% e del 47%.

Le cessioni di carburanti sono soggette ad imposta sul valore aggiunto. Inoltre, come nel caso italiano, l'imposta sul valore aggiunto, nella misura del 16%, si applica sull'ammontare risultante dalla somma del prezzo industriale e dell'accisa.

Le cessioni degli altri beni, acquistati in relazione all'uso dell'auto, (oli lubrificanti, pneumatici...) sono anch'esse soggette ad imposta di valore aggiunto nella misura del 16%.

#### 2.d) Regno Unito

Anche nel Regno Unito, come in Germania, la forma di prelievo relativa alla fase economica di utilizzo dell'automobile, al pari della tassazione sul possesso, è dettata da evidenti finalità ambientalistiche e di trasporto.

Il sistema fiscale inglese, al pari di quello italiano, prevede un'accisa sui carburanti e sui lubrificanti (*Hydrocarbon and oil duties*).

È da sottolineare che le accise sui carburanti previste dal sistema fiscale inglese, sono fra le più alte d'Europa e coprono oltre il 75% del prezzo alla pompa<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> Dati tratti dal sito ufficiale del Ministero delle finanze francese [www.douane.gouv.fr](http://www.douane.gouv.fr).

<sup>72</sup> Nel 2003 il gettito della *mineralölsteuer* rappresentava il 43,2% del gettito fiscale complessivo, dati tratti dal sito ufficiale del Ministero delle finanze tedesco: <http://eng.bundesfinanzministerium.de/Federal-Customs-Administration/Excise-Duties>. Cfr anche L. GLERIA, *Le imposte ambientali cit.*, 627, nota 106, il quale segnala riguardo alle modifiche in chiave ambientale apportate all'imposta in esame, la maggiore aliquota che era prevista a partire dal 1985 per la benzina con piombo (non più in commercio in Germania dal 1998), l'applicazione dall'ottobre 1995 dell'aliquota ridotta al gas naturale e liquido per il trasporto pubblico e dal 1° novembre 2001 ai carburanti a basso contenuto di zolfo, nonché l'esenzione dall'imposta per i combustibili naturali (biogas e biodiesel).

<sup>73</sup> Gasolio 485,70 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente, 255,60 euro in caso di utilizzo industriale, 53,17 euro e 61,35 euro in caso di utilizzazione per riscaldamento ad uso privato e professionale. Cherosene: 654,50 euro ogni 1000 litri in a prescindere dal diverso tipo di utilizzo. Benzina con piombo 721,00 euro ogni 1000 litri, benzina senza piombo 660,80/654,50 euro ogni mille litri. Olio combustibile 25,00 euro ogni 1000 kg a prescindere dal diverso tipo di utilizzo.

<sup>74</sup> Sui livelli di imposizione britannica sui carburanti cfr, *Economics focus fuelling disconten* In "ECONOMIST", 19.5.2001, 81.

Le aliquote di imposta nel 2004 sono indicate nello studio della Commissione Europea "Excise duty tables"<sup>75</sup>.

Nel gennaio 2001 le accise sui carburanti incidevano del 61,1%, del 59,9 % e del 57,7% sul prezzo alla pompa della benzina verde, della benzina super e del gasolio.

Le cessioni di carburanti, come di consueto, sono soggette ad imposta sul valore aggiunto e, come nel caso italiano, detto tributo, nella misura del 17,5%, si applica alla somma del prezzo industriale più l'accisa.

Le cessioni degli altri beni acquistati in relazione all'uso dell'auto - oli lubrificanti, pneumatici..., sono anch'esse soggette ad imposta di valore aggiunto nella misura del 17,5%.

Complessivamente, l'incidenza di accise ed IVA sul prezzo alla pompa si aggira intorno al 75% per le benzine ed al 71-73% per il gasolio.

## 2.e) Spagna

Il sistema fiscale spagnolo, al pari del sistema fiscale italiano, prevede un' imposta sui carburanti, gasolio, GPL, metano, benzina, (*Impuesto especial sobre hidrocarburos*), disciplinata dalla Ley n. 38 del 28 dicembre 1992, la cui misura varia in funzione dell'ammontare dei litri di carburante.

Il presupposto impositivo di tale tributo è rappresentato dalla fabbricazione e dall'importazione dei carburanti elencati nell'art. 46 della Ley<sup>76</sup>.

Nel gennaio 2001 le accise sui carburanti incidevano sul prezzo alla pompa della benzina verde nella misura del 49,7%, sul prezzo della benzina super e del gasolio, rispettivamente, nella misura del 51,9% e del 43,2%.

Le aliquote di imposta nel 2004 sono indicate nello studio della Commissione Europea *Excise duty tables*<sup>77</sup>.

La legge n. 24 del 27 dicembre 2001 ha introdotto un nuovo prelievo su alcuni carburanti: l'*Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*<sup>78</sup>. Questo prelievo, il cui gettito è attribuito alle diverse Comunità Autonome, riguarda le vendite al dettaglio, le importazioni e gli acquisti intracomunitari nel caso di autoconsumo di gasolio, benzina, cherosene.

<sup>75</sup> Gasolio 668,40/688,52 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente. Cherosene: 778,63 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente, 94,22 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo industriale, non imponible in caso di utilizzazione per riscaldamento ad uso privato e professionale. Benzina con piombo 821,63 euro ogni 1000 litri, benzina senza piombo 733,65/668,40/688,52 euro ogni 1000 litri. Olio combustibile 88,55 euro ogni 1000 kg, a prescindere dal diverso tipo di utilizzo.

<sup>76</sup> La norma indica fra i carburanti soggetti al tributo, il gasolio, il metano, il cherosene. Il tributo riguarda, però, anche altri prodotti che non sono espressamente citati nell'art. 46 della legge, ma che sono comunque utilizzati come carburanti, o additivi per carburanti.

<sup>77</sup> Gasolio 293,86 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente, 84,71 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo industriale, nonché in caso di utilizzo per riscaldamento ad uso privato e non. Cherosene: 315,79 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo come propellente, 315,79 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzo industriale, 78,71 euro ogni 1000 litri in caso di utilizzazione per riscaldamento ad uso privato e professionale. Benzina con piombo 428,79 euro ogni 1000 litri, benzina senza piombo 395,69/426,92 euro ogni 1000 litri. Olio combustibile 14,43 euro ogni 1000 kg, a prescindere dal diverso tipo di utilizzo.

<sup>78</sup> Per una sintesi delle problematiche e della struttura dell'imposta in questione cfr, *Impuestos especiales. Estudio relativo al ano 2002*, DEPARTAMENTO ADUANAS E II EE.A.E.A.T.

La base del prelievo è rappresentata dal volume dei prodotti, espressa per migliaia di litri e l'aliquota è formata da una parte fissa stabilita a livello centrale per tutte le Comunità Autonome e da una parte variabile (cd. tipo autonomico) introdotto dalle diverse Comunità<sup>79</sup>.

Le cessioni di carburanti sono soggette ad imposta sul valore aggiunto. Inoltre, così come in Italia, detto tributo, nella misura del 16%, si applica sul valore dato dalla somma del prezzo industriale del carburante più l'accisa.

Le cessioni degli altri beni, acquistati in relazione all'uso dell'auto - oli lubrificanti, pneumatici..., sono anch'esse soggette ad imposta di valore aggiunto, nella misura del 16%.

#### 2.f) Spunti conclusivi di comparazione

Preliminarmente è opportuno evidenziare che i tributi che interessano i carburanti ed i lubrificanti sono stati definiti "ambientali" dalla Commissione dell'Unione Europea<sup>80</sup>.

Si sottolinea così già un' impostazione centralizzata che impronta pertanto tutti gli Stati membri verso un'armonizzazione mirata dei vari sistemi fiscali in ordine a tali tributi.

Tuttavia, *ab origine*, questi prelievi non sono stati previsti dai diversi sistemi fiscali esaminati come tributi ambientali o con finalità ambientale. Infatti, durante la fase di maggior crescita della motorizzazione, il gettito delle accise in esame, come del resto la tassa sul possesso dell'automobile, era destinato principalmente al finanziamento delle infrastrutture stradali.

Successivamente, questa finalità ha assunto una sempre minore importanza, finché, con l'esplosione della prima crisi energetica, agli inizi degli anni '70, si sono affermati altri obiettivi prioritari: dapprima la politica energetica e, successivamente, quella ambientale.

Quindi, come recentemente evidenziato da uno studio sul sistema fiscale spagnolo<sup>81</sup>, limitare la correlazione dell'ammontare del gettito di tale prelievo unicamente alle spese per miglioramenti ed ampliamenti delle infrastrutture, garantisce un risultato alquanto parziale dell'analisi, ignorando le problematiche di carattere ambientale che, invece, ormai costituiscono in tutti i principali paesi europei un obiettivo di primaria importanza.

Fatta questa premessa, si nota che le accise sui carburanti risultano incidere, percentualmente, in misura maggiore nei due paesi (Germania e Regno Unito) dove è facile cogliere, nel sistema fiscale dell'auto, un disegno di politica ambientale<sup>82</sup> più accentuato rispetto agli altri paesi, come del resto era già emerso ed era stato evidenziato a proposito della tassazione sul possesso dell'auto.

<sup>79</sup> Così, ad esempio, come risulta dal citato "Estudio", nel 2002 le aliquote stabilite per tutte le Comunità erano le seguenti: 24,00 euro per 1000 litri per il gasolio, il cherosene e la benzina, 6,00 euro per il gasolio ed il cherosene utilizzati per scopi speciali e per il riscaldamento.

<sup>80</sup> Si v. in particolare la Comunicazione, *Le imposte ambientali*, cit. par.12 dove sono espressamente definite come tributi ambientali sui prodotti.

<sup>81</sup> FUNDACIÓ RACC- *La fiscalidad sobre el consumo de automovil y la inversión en infraestructuras viarias*- Luglio 2000.

<sup>82</sup> Secondo uno studio condotto dal DIPARTIMENTO DELLE POLITICHE SOCIALI DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, a marzo 2000 la somma delle accise sui carburanti e dell'imposta sul valore aggiunto contribuivano a determinare il prezzo alla pompa in misura del 75,89% in Gran Bretagna, del 71,55% in Francia, del 70,10% in Germania, del 72,88% in Spagna, del 66,31% in Italia.

In particolare, in ognuno dei sistemi fiscali esaminati sembra esserci una correlazione diretta tra i livelli delle accise e gli obiettivi di politica ambientale dei trasporti: più chiaro è l'obiettivo di politica ambientale espresso dal "bollo" sull'auto, più elevato è il prelievo sul carburante e viceversa.

In tutti i paesi in questione, inoltre, si può comprendere come le accise sui carburanti condizionino notevolmente il prezzo alla pompa dei carburanti.

Una possibile giustificazione di ciò potrebbe proprio ravvisarsi in finalità di carattere ambientale, mediante una sorta di "penalizzazione" dei materiali il cui consumo determina inquinamento, scoraggiando così l'utilizzo delle automobili.

È stato peraltro evidenziato che il peso dell'imposizione, sia pure correlato a finalità di carattere ambientale, è comunque sproporzionato rispetto all'importanza che i carburanti hanno nel coprire la domanda di mobilità, bisogno essenziale nelle moderne società<sup>83</sup>.

Infine, la presenza nei sistemi fiscali dei cinque paesi esaminati della cd. "IVA sull'accisa", dimostra che essa, in quanto imposta di fabbricazione, è considerata parte integrante del prezzo.

In tutti i paesi in questione, l'IVA è applicata su un ammontare complessivo, comprensivo dell'accisa, all'interno del quale la quota che va allo Stato è spesso la componente maggiore<sup>84</sup>.

Da ciò, sembrerebbe potersi evincere la sostanziale ineliminabilità dell'accisa stessa.

### 3. *La posizione dell'Unione Europea in materia di fiscalità sui carburanti e lubrificanti*

Come evidenziavamo poc'anzi, le accise sono state definite dalla Commissione U.E. come tributi ambientali<sup>85</sup>.

Diverse direttive hanno interessato il settore delle imposte indirette.

In particolare, ricordiamo la direttiva 92/81/CEE del 19.10.1992 relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali<sup>86</sup>, la direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25.2.1992 relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa<sup>87</sup>, nonché la direttiva 92/82/CEE del 19.10.1992<sup>88</sup>, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali.

L'effettiva armonizzazione del prelievo non è però stata raggiunta.

Infatti, tra l'altro, in questo settore, gli Stati membri possono introdurre disposizioni particolari per finalità di carattere ambientale.

A giudizio della Commissione, questa tipologia di misure di carattere fiscale rappresenta uno degli strumenti che hanno a disposizione gli Stati membri per sostenere politiche ambientali conformi ai principi comunitari.

<sup>83</sup> *La crisi petrolifera del 2000*, a cura del CENTRO STUDI FONDAZIONE FILIPPO CARACCILO, Gennaio 2001, 46.

<sup>84</sup> Questo aspetto è evidenziato ne *Il prelievo fiscale sull'automobilismo*, op. cit. 45.

<sup>85</sup> Si v. la Comunicazione, *Tasse ed imposte ambientali cit.*, in particolare i par. 11 e 12, laddove si definisce come tributo ambientale sui prodotti le tasse sulla benzina, sul carburante diesel, sull'olio combustibile per uso domestico.

<sup>86</sup> In *Gazzetta Ufficiale* Legge n. 316 del 31.10.1992, 12.

<sup>87</sup> In *Gazzetta Ufficiale* Legge n. 76 del 23.3.1992, 1.

<sup>88</sup> In *Gazzetta Ufficiale* Legge n. 316 del 31.10.1992, 19.

Pertanto, così come segnalato dalla Commissione<sup>89</sup>, gli Stati membri possono chiedere al Consiglio l'autorizzazione ad applicare aliquote ridotte, o deroghe, segnatamente per cause ambientali<sup>90</sup>.

Essi possono altresì chiedere l'autorizzazione ad applicare aliquote ridotte o deroghe fiscali alla tassazione degli oli minerali utilizzati per scopi specifici.

La mancata armonizzazione della aliquote di accisa, è presente anche nel settore della tassazione dei carburanti. Ciò a giudizio della Commissione provoca distorsioni di concorrenza nel mercato interno, riducendo il margine di manovra degli Stati membri nella definizione della politica fiscale dell'energia ed, in genere, dei carburanti, con ripercussioni negative per l'ambiente<sup>91</sup>.

Pertanto, in conformità a quanto specificato nel Libro Bianco<sup>92</sup> nel settore specifico della politica dei trasporti, la Commissione nel 2002 ha presentato una proposta di direttiva<sup>93</sup> recante la modifica delle direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, al fine di istituire un regime specifico per il gasolio utilizzato come carburante per fini professionali e di realizzare il ravvicinamento delle aliquote dell'accisa sulla benzina ed il gasolio.

In particolare, nella proposta di direttiva anzidetta, la Commissione prevedeva la definizione di un'aliquota di accisa unica applicabile da tutti gli Stati membri nel settore del carburante professionale, settore nel quale possono verificarsi gravi distorsioni di concorrenza.

La Commissione proponeva poi, all'interno dell'Unione, di aumentare le accise sui carburanti non professionali riducendo, al contempo, le differenze fra la tassazione del gasolio e quella della benzina.

Con direttiva del 27 ottobre 2003, n. 2003/96/EC<sup>94</sup> il Consiglio ha inteso armonizzare la disciplina della tassazione dei prodotti dell'energia e dell'elettricità.

Al pari di quanto prevedevano le direttive del 1992 in materia di oli minerali, che tuttavia ora devono ritenersi superate, la direttiva 2003/96 introduce, un livello minimo di tassazione per i prodotti energetici ed elettrici nel caso in cui siano utilizzati come carburanti o come combustibile per il riscaldamento.

<sup>89</sup> Comunicazione 97 del 26.3.1997, 10.

<sup>90</sup> All'epoca della comunicazione la Commissione evidenziava che erano già state accordate circa 70 deroghe, alcune delle quali relative a una fiscalità differenziale basata su criteri ecologici applicabili ai carburanti, come ad esempio un'aliquota ridotta per il carburante diesel migliorato in senso ecologico, per la benzina di nuova formula, contenente o meno piombo.

<sup>91</sup> Così, COM (1997) 30 del 12.3.1997 e COM (2002) 410 del 24.7.2002. In quest'ultima proposta di direttiva, al par. 3.3. si precisa che a partire dal 1997 taluni Stati membri hanno introdotto aliquote di accisa differenziate sul gasolio utilizzato da taluni veicoli che superano una certa tonnellata o per il trasporto di merci su strada. Queste deroghe fiscali sono state autorizzate dal Consiglio che ha statuito all'unanimità. Così sono state concesse esenzioni o riduzioni di accisa sul gasolio utilizzato da veicoli adibiti al trasporto pubblico locale di passeggeri in Germania, in Francia, in Italia, nel Regno Unito, applicabili fino al 31 dicembre 2006. Cfr anche Comunicazione COM (2002) 431, cit. 8.

<sup>92</sup> Il Libro Bianco sottolinea che al momento della completa apertura alla concorrenza del settore dei trasporti stradali l'assenza di una tassazione armonizzata dei carburanti appare sempre più un ostacolo al corretto funzionamento del mercato interno. Il Libro Bianco conclude sottolineando la necessità di rafforzare la coerenza dei regimi fiscali, proponendo una tassazione unica del carburante professionale per il trasporto stradale, al fine di realizzare pienamente il mercato interno.

<sup>93</sup> Si tratta della direttiva citata nella nota 36.

<sup>94</sup> In OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN UNION, del 31.10.2003 L283/51.



Secondo quanto stabilito da questa direttiva, salvo eccezioni, gli Stati membri, a partire dal 1° gennaio 2004 e fino al 2010, non possono applicare un'aliquota minima di imposta inferiore a 421,00 euro per mille litri per la benzina ovvero a 359,00 euro per mille litri per la benzina senza piombo, a 302,00 euro per il cherosene e per il gasolio, a 125,00 euro per GPL<sup>95</sup>.

Inoltre, recependo quanto già evidenziato nella ricordata proposta di direttiva, si consente agli Stati membri di differenziare il trattamento fiscale fra il gasolio ad uso commerciale e ad uso privato, a condizione, però, che sia rispettata l'aliquota minima comunitaria stabilita e sempreché la tassazione del gasolio ad utilizzo commerciale non risulti inferiore rispetto a quella vigente al 1° gennaio 2003.<sup>96</sup>

Infine, sempre la stessa direttiva specifica poi le ipotesi in cui, a condizione che comunque sia rispettata l'aliquota minima di tassazione e che siano rispettati principi comunitari, gli Stati membri possono introdurre regimi di tassazione differenziati.

<sup>95</sup> Nelle tabelle B e C, allegata alla direttiva in esame, sono poi indicate diverse aliquote minime di tassazione degli stessi prodotti, in caso di destinazioni particolari (utilizzo industriale, utilizzo come combustibile per riscaldamento per abitazioni private e non).

<sup>96</sup> Per i carburanti ad utilizzo commerciale la direttiva fissa la seguente aliquota minima di accisa: 21 per il gasolio ed il cherosene e 41 per il GPL, contro le aliquote minime vigenti pari a 18 per gasolio e cherosene ed a 41 per il GPL.





## Bibliografia

### Autori

- S. ANIBARRO PÉREZ, *Municipal taxes in Spain*, "Rivista di diritto tributario internazionale", 1999, 9.
- F. ARMANI, *Gli autotrasportatori italiani, Trasporti Pubblici*; cit. in "Rassegna dell'automobilismo", 1963, capitolo II, *Il prelievo fiscale sull'automobilismo*, 26, a cura dell'Automobile Club d'Italia.
- C. BORRERO MORO, *La tributacion ambiental in Espana*, Madrid, 1999.
- F. BALMES, *Verfassungsmässigkeit und systematisierung von Umweltsteuern*, Colonia, 1997.
- D. BIRK, *Steuerrecht Swerzpunkte*, Heildelberg, 1998.
- DEL FEDERICO, *Tassa*, "Voce del Digesto, IV", ed. Discipline Privatistiche, sezione commerciale, vol. XV, Torino 1998.
- M. DI PACE, *La tassazione ambientale - Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, "Rivista di diritto tributario internazionale", 2002, 153.
- F. ESCRIBANO, *Finanza Locale in Spagna: agevolazioni e particolarità*, "Rivista di diritto tributario", 1996, I, 607.
- A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino 2003.
- A FEDELE, *Tassa*, "Voce dell'Enciclopedia giuridica", vol. XXX, Roma, 1993.
- C. FERONE, *Considerazioni di sintesi sulla fiscalità ecologica alla luce delle novità introdotte dal Collegato alla Finanziaria 2000 e dalla Finanziaria 2001*, a cura del CERADI, aprile 2001.
- F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, "Rassegna tributaria", 1999, 117-118.
- L. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, "Rivista di diritto tributario", 2003, 598, nota 3.
- A. GIORDANO, *L'imposta provinciale sulle formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione richieste al PRA, in "I tributi locali e regionali"*, 2002, fasc. 3, 289.
- M. INGROSSO, *Contributi*, "Voce del Digesto, IV", ed. Discipline Privatistiche sezione commerciale, vol. XV, Torino 1989.
- J. LANG, *Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht*, in DStJG 15", Colonia, 1993.
- M. MISCALI, *Tributi-tributi speciali*, "Voce dell'Enciclopedia giuridica", vol. XXXI, Roma, 1994.
- F. PÉREZ ROYO, *El impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica*, *Tratado de derecho financiero y tributario local*, Madrid, 1993, 923.
- F. PICCIAREDDA, P. SELICATO *Le politiche internazionali in materia di fiscalità ambientale*, in "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", Milano, 1996.
- C. SACCHETTO, *Tassa (in generale)*, "Voce dell'Enciclopedia del diritto", vol. XLIV, 1992, Milano.
- A. SCOTTO, *La fiscalità nell'ambito dell'automobilismo*, "Rassegna dell'automobilismo", 1958, 105, a cura dell'Automobile Club d'Italia.
- P. SELMER, *Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen*, in *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, Heidelberg, 1991.
- K. TIPKE- J. LANG, *Steuerrecht*, Colonia, XVI ed., 1998.
- M. VILLANI, *Il prelievo fiscale ambientale in Italia e nei paesi del nord Europa: problemi di gettito e di redistribuzione*, in MARZOVILLA - TRUPIANO - VILLANI, "Aspetti economici interni ed internazionali della tutela ambientale. Strumenti, commercio internazionale, fiscalità", Bari 2000, 151.

### Studi

- CENTRO STUDI DELLA FONDAZIONE "FILIPPO CARACCIOLIO", *La spesa degli italiani per l'automobile. I diversi oneri derivanti dalla fiscalità e dai costi di acquisto e di uso del mezzo*, 2001.
- CENTRO STUDI FONDAZIONE FILIPPO CARACCIOLIO, *La crisi petrolifera del 2000*, Gennaio 2001.
- CENTRO EUROPA RICERCHE in *La fiscalità nei trasporti*, 1995.
- DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS-DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE, *La fiscalité française*, aggiornato al 1° aprile 2004.
- INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Taxation of companies in Europe*, aggiornato ad agosto 2004.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La tassazione delle autovetture nell'Unione europea, Possibili interventi a livello nazionale*, Comunicazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento Europeo, del 6.9.2002, COM (2002) 431 definitivo.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Taux de TVA appliqués dans les états membres de la communauté européenne*, Doc/2008/2004.



- COMITÉ EUROPÉEN DES ASSURANCES, *Indirect taxation on insurance contracts in Europe*, 2003.  
DEPARTAMENTO ADUANAS E II.EE. AEAT, *Impuestos Especiales. Estudio relativo el año 2002*.  
EDERSA, FRANCIS LEFEBVRE, *Memento pratico fiscal*, 2004.  
FUNDACIÓ RACC- *La fiscalidad sobre el consumo de automovil y la inversión en infraestructuras viarias*- Luglio 2000.  
OECD, *Implementation strategies for enviromental taxes*, Parigi, 1993, 22.

Direttive

- Direttiva 92/82/CEE del 19.10.1992 in GU L 316 del 31.10.1992, 19  
Direttiva 93/89/CEE, in GU L279 del 12.11.1993  
Direttiva 1999/62/CE del 17.6.1999 GU L187 del 20.7.1999  
Direttiva 2003/96/CE del 27.10.2003, in *Official Journal of the European Union* L.283/51 del 31.10.2003

## L'imposizione sulle fonti di energia

Renato Tarantelli

SOMMARIO: 1. La qualificazione giuridica di "Fonte di Energia" - 2. L'imposizione sulle fonti di energia come imposizione di carattere ambientale - 3. La disciplina comunitaria e il suo primato in tema di imposizione sulle fonti di energia - 4. Il presupposto dell'imposta energetica ambientale - 5. La tassazione delle emissioni di anidride carbonica in Italia - 6. La tassazione delle emissioni di anidride carbonica in alcuni Paesi europei - 7. La localizzazione del presupposto derivante dallo sfruttamento delle fonti di energia; 7.1 La territorialità del tributo ambientale energetico - 8. Il potere impositivo regionale in tema di tributi ambientali energetici - 9. L'ipotesi del dazio doganale o tassa di effetto equivalente - 10. Conclusioni; Bibliografia; Rassegna delle disposizioni comunitarie.

### 1. La qualificazione giuridica di "Fonte di Energia"

Preliminarmente a qualsiasi disamina in tema di imposizione sulle fonti di energia si ritiene di dover fare, seppur sinteticamente, un breve *excursus* logico su quale sia la posizione da assumere in una riflessione giuridica sulla definizione, o meglio qualificazione, di "fonte di energia", sia sotto un profilo puramente terminologico, così da poter porre il lettore nella condizione di comprendere il prosieguo di questa trattazione, sia sotto il profilo più prettamente contenutistico.

Si rende necessaria, innanzitutto, una distinzione tra ciò che può essere definito "energia", con i molteplici sottoinsiemi appartenenti a questa categoria, e ciò che può essere definito "fonte di energia". La confusione diffusa negli anni su una correttezza terminologica ha investito più rami del diritto, ma per quanto attiene la nostra materia, la differenza che esiste tra "fonte di energia" ed "energia" assume un rilievo macroscopico, che investe il concetto stesso di tributo ambientale energetico.

Orientarsi tra elementi che producono altri elementi, spesso contraddistinti dalla immaterialità, non è un lavoro così immediato e diviene abbastanza comune sovrapporre i due termini come se fossero uno solo; nella maggior parte dei casi, insomma, vi è una coincidenza quasi totale tra l'energia prodotta e la fonte che la produce. Così è se pensiamo al gas naturale, il quale sicuramente può essere definito una fonte di energia e che nel suo *iter* non muta mai il suo essere una fonte di energia fino al consumo da parte di un utente finale; ma se prendiamo come esempio l'acqua, che sicuramente è una fonte di energia, in quelle situazioni in cui viene utilizzata come tale, pensiamo alle dighe e alle turbine, sicuramente ciò che produce può essere definita "energia", ma non con altrettanta certezza, a prescindere dal suo utilizzo, potremmo definire questo prodotto come una "fonte di energia".

Nel momento in cui il legislatore fiscale decide di assoggettare ad imposizione un atto o fatto che in qualche modo possa essere ricollegato all'energia, si troverà davanti ad una serie di problemi, alcuni dei quali per molti versi sono stati già affrontati, ma so-

lo in parte risolti, da numerosa e qualificata dottrina, come nel caso delle tematiche più scottanti sul tributo ambientale quali il rispetto dei principi costituzionali di capacità contributiva<sup>1</sup> e di riserva di legge<sup>2</sup>; ma il legislatore si troverà anche a porsi due domande, dalle cui risposte, almeno come tentativo, ho cercato di farmi guidare come filo conduttore di questa breve dissertazione.

Innanzitutto, visto l'argomento trattato, la prima domanda che pongo all'attenzione del lettore è se vi sia, e in caso affermativo quale sia, il collegamento tra l'energia, o la sua fonte, e l'inquinamento ambientale. Posto che fini socialmente rilevanti, quali la salvaguardia dell'ambiente e il conseguente rilievo sulla salute degli individui, possono giustificare un prelievo imposto ad un soggetto<sup>3</sup>, è necessario, a mio parere, capire quando l'inquinamento o il danno ambientale siano tali da giustificare lo strumento fiscale, sia in termini impositivi che in termini agevolativi<sup>4</sup>; è altresì importante capire quali strumenti fiscali debbano essere utilizzati.

La seconda domanda, ben più radicata alla base del problema, alla quale si cercherà di dare una risposta è se il collegamento al tributo attenga il rapporto tra l'energia prodotta e la sua fonte ovvero il rapporto tra un ipotetico o reale inquinamento o danno ambientale da una parte e l'energia prodotta, o la sua fonte o il suo utilizzo, dall'altra parte<sup>5</sup>.

Nella trattazione verranno esaminate varie fattispecie, prestando una particolare attenzione ad alcune fonti energetiche non rinnovabili e ad alcune fonti energetiche rinnovabili: gas naturale, petrolio, combustibili solidi e loro emissioni inquinanti; acqua, vento e luce nelle loro forme energetiche.

Brevemente, si ritiene di poter considerare come fonti energetiche non rinnovabili tutte quelle che sono destinate, in periodi più o meno lunghi, ad esaurirsi; sono fonti di energia primaria, che vengono trasformate soprattutto in energia elettrica; e se in passato il problema legato a queste fonti di energia risultava essere la loro esauribilità, oggi il problema di maggior rilievo è dato dal fatto che queste fonti causano un inquinamento atmosferico (e più in generale ambientale) di dimensioni preoccupanti, vedi l'effetto serra<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996, 105 ss.; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., II, Torino, 1987; F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg., Milano, III, 1999; AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1975; AMATUCCI A., *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli, 1993.

<sup>2</sup> Per una approfondita disamina del problema cfr. A. FANTOZZI, *Riserva di Legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Atti del 50° convegno di Studi Amministrativi "L'attuazione del titolo V della Costituzione"*, Varenna 16-18 Settembre 2004. La questione principale attiene la competenza data alle Regioni, soprattutto quelle autonome, anche a seguito della riforma del Titolo V° della nostra Carta costituzionale. Una questione, dunque, che tocca il principio costituzionale della riserva di legge, per cui si rinvia al paragrafo sul potere impositivo regionale in tema di fonti di energia.

<sup>3</sup> Al di sopra di qualsiasi riferimento dottrinario, appartiene ai principi generali dell'ordinamento tributario, e dell'ordinamento giuridico in generale, la certezza che vi sono fini socialmente desiderabili, garantiti costituzionalmente, che giustificano una limitazione, anche patrimoniale, degli individui.

<sup>4</sup> Sul tema della equiparazione tra imposizione ed agevolazione sia sotto il profilo di attinenza alla norma costituzionale del principio di riserva di legge, sia come strumento per eccellenza di una possibile politica fiscale in materia ambientale si veda PICCIAREDDA F. - SELICATO, *op. cit.*, 105 e LA ROSA, *Esenzioni ed Agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Vol. XIII, Roma, 1989.

<sup>5</sup> CELLERINO R., *Oltre la tassazione ambientale: nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento*, Bologna, il Mulino, 1993; FRANCO G., *La responsabilità per danno ambientale*, Giuffrè, 1988; GIAMPIETRO F., *Il danno all'ambiente innanzi alla Corte costituzionale*, in *Foro It.*, I/1988.

<sup>6</sup> Anche se apparentemente ovvia, la distinzione tra fonti esauribili e fonti inquinanti è quanto mai importante per giustificare in maniera ancora più forte il fine sociale dell'applicazione di un tributo ambientale.

Le fonti energetiche rinnovabili sono, al contrario, quelle che non sono destinate ad esaurirsi, almeno in una prospettiva non apocalittica. Ma la caratteristica di questa categoria è la mancanza di inquinamento derivante dal loro utilizzo. Appartengono alle fonti rinnovabili l'energia idrica<sup>7</sup>, l'energia eolica<sup>8</sup>, l'energia solare<sup>9</sup>, l'energia geotermica<sup>10</sup> e l'energia delle biomasse<sup>11</sup>.

Leggendo in nota le nozioni tecniche di cosa siano queste varie fonti energetiche, ci si rende conto della difficoltà, ma anche dell'enorme ambito di applicazione, che si incontra nell'assoggettare ad imposizione la fonte di energia. E da un'analisi, anche solo superficiale, si può osservare come tutte queste energie necessitano di essere trasportate, con risvolti molto rilevanti ai fini impositivi.

Non essendo possibile fare un elenco tassativo delle fonti di energia, così come non è possibile farlo per l'energia, possiamo cercare di enucleare una definizione giuridica di ampio respiro di "fonte di energia" come ogni materia prima capace di produrre energia, ma solo quando la produce e in via diretta<sup>12</sup>. E potremmo definire, almeno per quanto attiene il campo della fiscalità, il termine energia come quel prodotto di una fonte, o quella fonte stessa, capace di creare una forza<sup>13</sup>.

## 2. *L'imposizione sulle fonti di energia come imposizione di carattere ambientale*

Per poter andare avanti in questa analisi è necessario lasciare da parte, per qualche momento, la disquisizione sulla differenza, quanto meno terminologica, tra "energia" e "fonte di energia", che sarà ripresa trattando del presupposto dell'imposta energetica. Ai fini di quanto si intende osservare in questo paragrafo è utile parlare in generale di imposizione sulle "fonti di energia", termine che oltretutto viene utilizzato dalla quasi to-

<sup>7</sup> Grazie all'acqua si ottiene su tutta la terra circa il 6,7% del complessivo fabbisogno energetico e oltre il 20 % dell'energia consumata, ma se anche è una risorsa economicamente conveniente e pulita, il rovescio della medaglia è il grave impatto ambientale che causa, basta pensare ai bacini artificiali che distruggono fauna e flora

<sup>8</sup> A partire dagli anni Settanta si è cercato di sviluppare il vento come fonte di energia, ricalcando il principio antico del mulino a vento, una energia pulita, rinnovabile e la materia prima è a costo zero. Ma la tecnologia elaborata sino ad ora non consente di creare stazioni eoliche in grado di fornire grandi quantitativi di energia.

<sup>9</sup> L'energia solare deriva dall'irraggiamento del sole al suolo. Per la conversione in energia elettrica la tecnologia più utilizzata, anche se in misura irrisoria, è la conversione fotovoltaica. Ma il calore può essere utilizzato anche per scaldare l'acqua ed ottenere così il vapore che inneschi il meccanismo di funzionamento di una turbina per la produzione di energia elettrica.

<sup>10</sup> Si tratta dell'utilizzo a fini energetici del vapore acqueo proveniente dal sottosuolo.

<sup>11</sup> Di particolare importanza risulta essere questo tipo di energia, anche se oggi non è utilizzata nei Paesi industrializzati, in quanto ricavata da boschi e foreste naturali, da piante coltivate appositamente per scopi energetici, dai residui di alimentazioni, da rifiuti organici. E un primo problema appare nella identificazione di fonte di energia in una coltivazione.

Il secondo aspetto di particolare importanza consiste nella trasformazione in energia delle biomasse, che può avvenire tramite:

- combustione diretta per convertire la biomassa in energia elettrica
- conversione biologica ad alcoli, quindi una fermentazione alcolica che produce alcol come carburante
- la gassificazione, quindi una fermentazione anaerobica della biomassa, da cui si ottiene il biogas, una miscela di metano e anidride carbonica

<sup>12</sup> È chiaro che una fonte di energia che non viene utilizzata come produttrice di energia resta fuori dal campo di applicazione di un tributo a carattere ambientale, così come ne rimane fuori anche una fonte di energia utilizzata non per produrre energia ma per alimentare, non nel senso di "combustibile" ma nel senso di materia prima, un impianto che trasformi la fonte in energia.

<sup>13</sup> Sia la definizione giuridica di fonte di energia, sia quella di energia sono necessarie per avere una base su cui ricostruire l'istituto del presupposto.

talità della dottrina per indicare l'oggetto di questo particolare tributo<sup>14</sup>. Ma prima di presupporre che una ipotetica imposta sulle fonti di energia sia riconducibile ad un cosiddetto "tributo ambientale" il lettore deve domandarsi quali tipi di imposte possono definirsi imposte sulle fonti di energia e poi quali di queste imposte possono essere considerate ambientali e quali non possono essere considerate tali.

Allo stesso modo e forse anche in via principale, così come per la nostra analisi dobbiamo presupporre che esista l'imposta sulle fonti di energia, altrettanto dobbiamo presupporre che esista il tributo ambientale.

In un panorama tanto farraginoso come quello in cui ci siamo inoltrati dobbiamo adagiarsi su alcune certezze, anche se non nascono dal nostro intimo convincimento. Così per andare avanti nella trattazione ipotizziamo, come buona dottrina sostiene<sup>15</sup>, che il tributo ambientale esista e che non venga violato il principio di capacità contributiva né altro principio costituzionale. Anzi, accettiamo l'idea che la nostra carta fondamentale tutela non soltanto l'ambiente<sup>16</sup>, il che è chiaramente giusto, ma legittima il potere impositivo dello Stato, e a volte degli Enti locali<sup>17</sup>, in alcune situazioni in cui ravvisa una capacità contributiva non in una capacità economica del soggetto<sup>18</sup>, ma in una attitudine del soggetto a sottrarre alla sfera sociale un bene comune quale l'ambiente (non mediante l'inquinamento, bensì mediante l'utilizzo di beni atti a provocare l'inquinamento<sup>19</sup>). Si giunge così a sottolineare la validità di quel principio accolto dai più, soprattutto a livello europeo, ed espresso con la roboante affermazione "chi inquina paga"<sup>20</sup>.

E se di inquinamento si parla, rapportandolo ad una sorta di manifestazione di capacità contributiva, è quanto mai utile capire cosa sia questo inquinamento e quale inquinamento possa scaturire dall'energia o dal suo utilizzo. Possiamo, pertanto, distinguere l'inquinamento energetico in due tipologie inquinanti che creano un danno all'ambiente:

- l'inquinamento da sfruttamento, caratterizzato dal fatto che la fonte dell'energia è una materia prima e che possiamo ricondurre al principio di esauribilità delle fonti non rinnovabili, il che giustifica l'aggravio di costi per l'utilizzo di un bene limitato e, di contro, l'agevolazione per l'utilizzo di un bene senza limiti di esaurimento nel caso delle fonti rinnovabili; anche se una attenta analisi, come vedremo in seguito, ci può portare ad accettare l'idea che esista una imposizione an-

<sup>14</sup> A titolo puramente indicativo si veda PICCIAREDDA F. - SELICATO, *op. cit.*, 44 ss.; diversamente VITALETTI G., *Le proposte di nuove imposte: l'imposizione dell'energia*, in *La Riforma Tributaria tra nuove imposte e qualche aggiustamento*, a cura di A. Pedone, Bologna, 1989.

<sup>15</sup> AMATUCCI A., *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli 1993; DI PACE M., *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 1/2002; FERGOLA C., *L'introduzione di imposte ecologiche nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Prat. Trib.*, 1992; FORTE, *Imposte, tasse, contributi e prezzi ecologici*, in *Chi inquina paga, Atti del convegno nazionale, Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990, Roma, 1992* e in *Giust. Civ.*, II, 1991; OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Padova, Cedam, XI, 1979.

<sup>16</sup> Sia con riferimento alla tutela della salute, a cui si può chiaramente ricondurre la tutela ambientale, sia con riferimento alla normativa sovranazionale che entra a far parte del nostro ordinamento con un rango sicuramente al pari della Costituzione.

<sup>17</sup> Si veda *infra*, paragrafo 8.

<sup>18</sup> F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988.

<sup>19</sup> Anche la differenza tra una realtà fattuale ed una realtà ipotetica rileva ai fini dell'imposizione.

<sup>20</sup> BUTTI L., *L'ordinamento italiano e il principio "chi inquina paga"*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990; MELI M., *Le origini del principio chi inquina paga e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990; TARANTINI G., *Il principio chi inquina paga tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990; VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003.

che sulle fonti rinnovabili, ad esempio per le strutture materiali destinate allo sfruttamento della fonte di energia, come i pannelli solari o la struttura per l'energia eolica che, se anche la tassazione non ha una funzione ambientale come ad esempio può accadere con un'imposta sugli immobili, sicuramente colpisce la scelta del soggetto di utilizzare una fonte piuttosto che un'altra.

- l'inquinamento da emissioni, caratterizzato dalla lavorazione dell'energia o più che altro dalla lavorazione di una materia prima che in seguito creerà l'energia e che si ricollega soprattutto al fenomeno dell'inquinamento atmosferico, vedi l'effetto serra e il buco dell'ozono; la qual cosa più che delineare profili di carattere tributario dovrebbe essere affrontata solamente dal punto di vista del diritto penale e del diritto amministrativo e di un auspicabile "reato di inquinamento"<sup>21</sup>; e si dovrebbe escludere la possibilità di tassazione della fonte inquinante al pari di come è esclusa la possibilità, nel nostro ordinamento, di pagare una tassa per poter commettere un reato, essendo la sanzione un deterrente o un risarcimento, ma sicuramente non una legittimazione<sup>22</sup>. Ed è proprio per questo ragionamento che potrebbero porsi alcune perplessità nel condividere le tesi volte a riportare il fondamento della fiscalità ambientale al principio "chi inquina paghi".

È così che, accettando l'esistenza del tributo ambientale e dell'imposta sulla fonte di energia come tentativo di ripristino o sopportazione della situazione dannosa per l'ambiente, forse non arriviamo proprio a definire una autonoma imposta energetica ambientale, però sicuramente possiamo ravvisare un carattere ambientale in una scelta che il legislatore fiscale potrebbe effettuare nei confronti di alcuni soggetti sia nel senso di una imposizione maggiore, sia nel senso di una agevolazione.

### 3. *La disciplina comunitaria e il suo primato in tema di imposizione sulle fonti di energia*

Le politiche di tassazione ambientale hanno, per loro natura, una connotazione sovranazionale, in quanto alcune problematiche ambientali (effetto serra, inquinamento delle falde acquifere, etc.) non sono affrontabili in maniera esaustiva se non in una prospettiva di coordinamento internazionale, anche se complicato da raggiungere, si veda ad esempio la Convenzione Quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, adottata il 9 maggio 1992 e sottoscritta da 165 paesi, oltre la Comunità europea, come anche il "protocollo" di Kyoto del 1997.

La politica di tutela ambientale è sempre stata affrontata attraverso convenzioni internazionali sino a tradursi, con il Trattato di Maastricht del 1992, in uno dei principali obiettivi perseguiti dall'Unione europea che, infatti, si è prefissa, tra i compiti istituzionali, il conseguimento di uno sviluppo sostenibile, armonico ed equilibrato delle attività economiche. Ripetutamente la Commissione europea e il Consiglio hanno proposto imposizioni sui consumi delle differenti fonti energetiche<sup>23</sup> e sulle emissio-

<sup>21</sup> Uno specifico oggetto di tutela ambientale da parte dell'ordinamento è dato dalla legge 8 luglio 1986 n.349.

<sup>22</sup> Il rischio di rivoltare alcune regole del nostro ordinamento giuridico è insito nella interpretazione di alcune situazioni derivanti da considerazioni di carattere tributario, che tendono a guardare la sanzione come un costo al quale si può anche scegliere di sottostare in una analisi di convenienza.

<sup>23</sup> Si cita a titolo esemplificativo la proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici COM/97/0030 DEF - CNS 97/0111.

ni di CO<sub>2</sub> e di CFC, ritenuti tra i maggiori responsabili dell'effetto serra, da parte dei grandi impianti termici. Per la corretta gestione dell'imposta ed in merito al suo impatto ambientale, fu prevista la costituzione a livello dell'UE di un comitato di vigilanza. La proposta fu vanificata dalla affermazione che l'introduzione di una tale imposta dovesse essere disciplinata a livello internazionale più che comunitario. Attualmente è stato disciplinato un sistema fiscale comunitario soltanto per gli oli minerali e le relative accise. Ma la Commissione è impegnata a sostenere una nuova direttiva, disciplinante le imposte degli Stati membri riguardanti i prodotti energetici e, precisamente: il gas naturale, l'energia elettrica, il carbon fossile, la lignite, il coke, il bitume e i combustibili. Ma sulla scia delle proposte di "carbon tax"<sup>24</sup> a livello comunitario, nel nostro Paese è stata introdotta con la L. n. 448/1998 la tassa sulle emissioni di ossido di carbonio, che persegue due obiettivi: da una parte la riduzione delle emissioni di ossido di carbonio, dall'altra la ridefinizione delle aliquote delle accise sugli oli minerali per armonizzare la tassazione a livello europeo.

La Commissione europea è giunta poi ad accogliere il principio, già fatto proprio da alcuni Paesi membri, del "chi inquina paga"<sup>25</sup>, per cui le esternalità negative si devono attribuire, mediante imposte ecologiche, ai produttori che inquinano, ma intendendo per produttori, a mio avviso, non tanto i singoli soggetti, quanto piuttosto gli Stati che inquinano.

In particolare, nel tracciare i principi fondamentali di una fiscalità ambientale comunitaria, la Commissione ha inteso:

- delimitare la nozione di prelievo ambientale agli strumenti tributari relativi ad una base imponibile comportante effetti negativi sull'ambiente;
- ribadire che gli strumenti di incentivazione fiscale di esenzione per fini ambientali devono conformarsi al principio di non discriminazione (tra prodotti nazionali e comunitari) e proporzionalità (equa proporzione tra obiettivi ambientali e contenuto economico del provvedimento fiscale da adottare).

La Commissione, in particolare, ha definito l'elemento caratterizzante del tributo ambientale delimitandolo in quello scaturente dalla relazione causale sussistente tra l'unità fisica inquinante (utilizzo improprio dell'ambiente, consumo di una risorsa ambientale o di una fonte di energia, produzione di emissione inquinante) e la base imponibile del tributo che deve incidere sull'unità in parola.

È importante cogliere la *ratio* della relazione causale la quale, indicando che una imposta rientra nella categoria dei tributi ambientali solo se il suo imponibile rappresenta l'unità fisica di qualcosa che è certamente provato comporti effetti negativi per l'ecosistema (se consumato o rilasciato nell'ambiente), finisce per generare un effetto razionalizzante e coordinatore della fiscalità ambientale vigente nei Paesi UE.

La Commissione, dunque, è pervenuta ad una distinzione tra le tasse (imposte) e le tariffe (prezzi), con l'obiettivo di enucleare una definizione generale di tributo, valida per ciascuno dei Paesi dell'Unione. In proposito, l'accento posto sulla relazione causale tra il tributo e l'unità fisica che produce un danno all'ambiente, fermo restando che il

<sup>24</sup> Si vedano di seguito i paragrafi dedicati alla *carbon tax*.

<sup>25</sup> Cfr. MELI M., *Le origini del principio chi inquina paghi e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990



tributo ambientale può assumere anche una funzione extra fiscale<sup>26</sup>, permette di considerare il tributo ambientale in senso proprio, per cui si ribadisce che l'obiettivo ecologico costituisce il presupposto stesso del tributo, assumendo una funzione incentivante della tutela ambientale (non certo un'autorizzazione ad inquinare).

In tale ottica, la diffusione del principio "chi inquina paga" ha assunto il carattere di una linea guida di protezione dell'ambiente, favorendo l'adozione, da parte di molti Paesi europei, di tasse e imposte ecologiche nell'ambito di un razionale coordinamento sovranazionale delle scelte ambientali dei Paesi membri, idoneo, secondo il parere della dottrina<sup>27</sup>, a determinare un comune orientamento di questi ultimi relativamente alle grandi questioni ambientali e alle conseguenti politiche di prevenzione e tutela ambientale.

Va osservato, però, che se un'armonizzazione tra le legislazioni fiscali è auspicabile per le grandi questioni, per i problemi ambientali risolvibili a livello nazionale è opportuno che viga il principio della sussidiarietà, demandando agli Stati membri la determinazione autonoma delle imposte.

Si rinvia al paragrafo sulla territorialità del tributo ambientale e al paragrafo sull'ipotesi del dazio doganale o tassa di effetto equivalente per l'analisi concreta della supremazia del diritto comunitario in materia di tributi ambientali e più in particolare di imposizione sulle fonti di energia.

#### 4. Il presupposto dell'imposta energetica ambientale

Considerato che l'imposizione sulle fonti di energia rappresenta una *species* nel *genus* della tassazione ambientale, regole distinte non gioverebbero all'analisi su quale sia il presupposto di questa tipologia impositiva. Appare utile, quindi, muovere il discorso da alcune considerazioni di carattere generale sul tributo ambientale.

Preliminarmente dobbiamo chiarire la funzione della tassazione ambientale e la valutazione dell'entità di questa imposizione.

La funzione principale delle tasse/tariffe ambientali è quella di correggere i falsi segnali di prezzo, aggiungendo così i costi dell'inquinamento per stabilire il "giusto prezzo". L'inquinamento ambientale è infatti un effetto indiretto dell'attività umana e in termini economici è un'esternalità negativa. Le imprese e i soggetti sociali in generale non hanno alcun incentivo a internalizzare i costi sociali dell'inquinamento. Aggiungendo tali costi al prezzo dei prodotti, attraverso la tassa ambientale, si favorisce l'internalizzazione dei costi esterni, consentendo l'applicazione del già citato principio "chi inquina paga".

Riguardo al secondo punto, cioè la valutazione dell'entità di questa tipologia impositiva, la tassa ambientale è generalmente di tipo specifico, ovvero dipendente dall'entità delle emissioni di certe sostanze, e la sua incidenza dipende dal tipo di attività

<sup>26</sup> Cfr. PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *Op.Cit.*; F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., II, Torino, 1987; F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg., Milano, III, 1999; AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1975; AMATUCCI A., *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli, 1993

<sup>27</sup> Cfr. MELI M., *op.cit.*



e dalle modalità operative degli operatori. In linea teorica, ogni soggetto inquinante ha essenzialmente due possibilità: depurare oppure pagare la tassa. La scelta dipende dal confronto tra il costo da sostenere per la depurazione e la tassa, ma questo attiene più una analisi di microeconomia dell'ambiente che di imposizione ambientale.

Prescindiamo dalla distinzione che esiste nel diritto tributario interno tra tassa e tariffa<sup>28</sup> e adeguiamoci alla posizione assunta in sede Ocse, che considerando difficile distinguere le due misure, prescindendo dalle specifiche applicazioni, opta per utilizzare i due termini in maniera intercambiabile.

Seguendo la classificazione dell'Ocse<sup>29</sup>, le tasse e le tariffe ambientali possono essere così suddivise:

- tasse sulle emissioni: prelievi connessi alle emissioni nell'ambiente di alcune sostanze, commisurati alla quantità o alla qualità degli inquinanti;
- tasse sul prodotto: prelievi associati a prodotti che inquinano nella fase della produzione o del consumo;
- tariffe amministrative: prelievi fissati per coprire costi di controllo o servizi amministrativi resi dalle autorità di regolamentazione;
- differenziazione fiscale: misura atta a discriminare tra prodotti o servizi che hanno la caratteristica di essere tra loro sostituibili, con un diverso impatto ambientale (es. imposta differenziale sulla benzina senza piombo);
- tasse/tariffe d'uso: prelievi effettuati per la copertura di costi dei servizi.

Gli obiettivi principali delle tasse/tariffe ambientali si riassumono in tre categorie:

- copertura di costi (raccolte allo scopo di coprire le spese dei servizi ambientali e delle misure di riduzione delle emissioni);
- incentivazione a comportamenti eco-compatibili (il comportamento eco-compatibile di consumatori e produttori consente infatti di pagare meno tasse);
- gettito (hanno lo scopo di aumentare il prelievo fiscale sui contribuenti).

In Italia le principali tariffe a carattere ambientale, con un presupposto energetico in generale, sono:

- Contributo consortile oli minerali esausti e Contributo consortile oli vegetali e grassi animali esausti: versati dai produttori e importatori al fine di finanziare i rispettivi consorzi di riciclaggio.
- Sovrapprezzo sulle batterie e pile esauste e il contributo consortile sugli oli esausti: versato da produttori e importatori ai rispettivi consorzi di riciclaggio.

Le principali tasse o incentivi in Italia, riguardo l'energia, sono:

- Differenziazione della tassa sulla benzina con o senza piombo: imposta dallo Stato sul consumatore al fine di favorire la diffusione della benzina meno inquinante.
- Tassa sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto: introdotta con la L. n. 449/1997 sui produttori che gestiscono i grandi impianti di combustione.

<sup>28</sup> Le tariffe vengono pagate a fronte di beni o servizi resi ai soli utenti che ne fanno richiesta, mentre le tasse non prevedono alcun ritorno di questa natura. Cfr. DEL FEDERICO L., *Tassa*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/1997, pt. 1, 845; LOISELLI M., *Il trattamento degli operatori economici, tra tassa e tariffa*, in *La Finanza locale*, 4/2004, 15; BOGGIA A.-SQUITIERI G., *Dalla tassa alla tariffa. Problemi giuridici e operativi*, in *Le Istituzioni del federalismo*, 1/1999, 83; MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in *La Finanza locale*, 3/2004, 31.

<sup>29</sup> Cfr. OECD, *Economic Instrument for Environmental Protection*, Paris, OECD, 1989 e OECD, *Tassazione e ambiente, politiche complementari*, Paris, OECD, 1993.

- Tassa sulle emissioni di anidride carbonica: introdotta con la legge finanziaria del 1999 nel rispetto degli accordi di Kyoto, comporta il versamento di L. 1000 per tonnellata di carbone consumato<sup>30</sup>.

Da questa prima disamina già potremmo definire, con una buona approssimazione, un ipotetico presupposto riguardo l'imposta energetica di carattere ambientale. È chiaro che motivi di gettito o di incentivazione a comportamenti eco-compatibili rendono costituzionalmente legittima l'imposta ambientale, così come si può ravvisare un valido presupposto d'imposta nell'oggetto di quella suddivisione effettuata in sede Ocse, e sopra menzionata, riguardo alla tipologia di tasse e tariffe; soprattutto soffermando l'attenzione alle tasse sulle emissioni e alle tasse sul prodotto.

È opportuno ora affrontare la questione, già brevemente trattata nel primo paragrafo, della differenza tra "energia" e "fonte di energia", individuando se l'una, l'altra o entrambe rappresentino un presupposto e in che misura.

È necessario, innanzitutto, distinguere tra alcune fattispecie:

- L'energia come oggetto della tassazione;
- L'energia come presupposto;
- La produzione di energia come presupposto;
- La trasformazione dell'energia come presupposto;
- La struttura materiale destinata al passaggio dell'energia come presupposto.

È altrettanto necessario chiarire subito quali fattispecie attengano l'"energia" e quali la "fonte di energia". Il terreno è quanto mai spinoso, poiché qualsiasi riflessione può basarsi esclusivamente sul ragionamento dello scrivente, non essendo presente altrove questa distinzione.

A mio parere una tassazione riferibile alla "fonte di energia" è solamente quella che considera "l'energia come oggetto della tassazione" (punto 1) e quella che considera "la trasformazione dell'energia come presupposto" (punto 4), poiché solo in questi due casi è valutabile e quantificabile l'energia intesa come fonte energetica alla base del procedimento, secondo la definizione individuata dallo scrivente nel primo paragrafo.

È chiaro che secondo la bipartizione tra tasse sulle emissioni e tasse sul prodotto, effettuata dall'Ocse, tutte le fattispecie individuate nell'elenco sopra menzionato andrebbero a ricadere, anche se impropriamente, nelle tasse sul prodotto, rientrando nella tassazione sulle emissioni un presupposto che si può rinvenire solo in una conseguenza dei presupposti impositivi energetici sopra elencati.

Ma poiché spesso è molto più pragmatica la soluzione di problematiche superficiali piuttosto che riflessioni teoriche su ciò che è alla base di un problema, mi riservo di affrontare, in altra sede, una analisi più approfondita delle varie fattispecie elencate quali presupposti di una tassazione definita, erroneamente, sul "prodotto energetico".

Molto più efficace, se non altro per i dati reali a disposizione, è la riflessione che possiamo fare sulla tassazione delle emissioni inquinanti.

<sup>30</sup> Il cammino per l'applicazione della *carbon tax* in Italia risulta molto accidentato. Dopo aver fruttato, nel 1999, un gettito complessivo di circa 2.700 miliardi, a seguito dei forti rincari del prezzo del greggio sui mercati internazionali, nel novembre dello stesso anno l'applicazione della tassa è stata per la prima volta congelata. La sospensione della misura introdotta dal Governo Prodi ha visto in seguito una proroga con il decreto legge 1° ottobre 2001, n. 356.

In particolare vi sono, oggi, poche tipologie di emissioni inquinanti che rilevano ai fini di una ipotetica tassazione: SO<sub>2</sub> (anidride solforosa); Nox (ossidi di azoto); CFC (clorofluorocarburi); CO<sub>2</sub> (Anidride Carbonica). Sui primi tre un intervento impositivo, in piccola parte già effettuato<sup>31</sup>, sarebbe quanto mai necessario, ma ancora non vi è una effettiva realizzazione di imposte atte a limitare questo tipo di inquinamento. Di contro, la tassazione sulle emissioni di anidride carbonica è argomento ampiamente trattato, affrontato e dibattuto sia in sede comunitaria che nazionale; ritengo utile, pertanto, trattare in questo momento l'argomento in oggetto, considerando anche che tale imposizione racchiude in qualche modo molte riflessioni sulla materia dei tributi ambientali, avendo anche ad oggetto, per esempio, la questione dell'incentivazione fiscale.

### 5. La tassazione sulle emissioni di anidride carbonica in Italia

Con l'approvazione alla Camera del testo definitivo del collegato alla legge finanziaria per il 1999, fu introdotta la tassazione sulle emissioni di anidride carbonica nel nostro Paese al fine di ridurre le emissioni secondo le indicazioni contenute nel Protocollo di Kyoto. In base all'art. 8 è stato imposto un nuovo sistema di tassazione degli oli minerali e di altri combustibili che agisce in due direzioni: tramite l'introduzione di un'imposta sui consumi (*carbon tax*) e disponendo la revisione graduale delle accise da completarsi entro il 2004. Per il carbone impiegato negli impianti di combustione, è stata fissata un'imposta sui consumi di L. 1000 per tonnellata. Ogni trimestre l'imposta va versata a titolo d'acconto sulla base dei quantitativi utilizzati nell'anno precedente. Nell'anno successivo l'imposta viene saldata sulla base di una dichiarazione che attesta i quantitativi impiegati. Nell'articolo sono previste delle sanzioni amministrative nel caso di mancata osservanza dei termini del versamento: viene richiesto un pagamento di una somma che va dal doppio al quadruplo dell'imposta dovuta. Il gettito della tassazione sulle emissioni viene utilizzato a fini compensativi in diversi modi. Tra questi si ricordano gli usi: a compenso della riduzione degli oneri sociali gravanti sul lavoro; a compenso della riduzione dell'accisa applicata al gasolio per autotrazione e della relativa sovrattassa (abolita a partire dal primo gennaio 2005); a compenso degli incentivi per la riduzione delle emissioni inquinanti, per l'efficienza energetica e le fonti rinnovabili; a compenso della riduzione degli oneri gravanti sugli esercenti le attività di trasporto merci per conto terzi o in conto proprio<sup>32</sup>.

### 6. La tassazione sulle emissioni di anidride carbonica in alcuni Paesi europei

Il dibattito sulla tassazione delle emissioni di biossido di carbonio in Italia ha attraversato l'ultimo decennio. Nel frattempo altri Paesi, europei e non, ne hanno discusso e alcuni di questi l'hanno introdotta.

<sup>31</sup> Cfr. L. n. 449/97

<sup>32</sup> A tale riguardo, il Ministero dei trasporti, con circolare 125/D del giugno 2000, ha previsto che le maggiori entrate derivanti dalla tassazione sulle emissioni di anidride carbonica siano destinate a compensare, tra l'altro, la riduzione degli oneri gravanti sugli esercenti l'attività di trasporto merci, anche mediante credito d'imposta pari all'incremento, per lo stesso anno, dell'accisa applicata al gasolio per autotrazione.



I pionieri della tassazione ambientale sono, in particolare, Danimarca, Finlandia, Paesi Bassi, Norvegia e Svezia. Questi Paesi utilizzano un pacchetto complesso di misure e questo rende difficile la comparazione con le diverse normative e con i risultati da essi raggiunti. Una soluzione a questa difficoltà può essere quella di evidenziare gli elementi che accomunano e indirizzano le linee d'azione dei cinque Paesi. Prima di tutto, nessuno degli schemi introdotti si occupa di colpire le emissioni di biossido in modo uniforme. Si osservano aliquote diverse che colpiscono o per unità di energia o per tonnellata di emissioni di CO<sub>2</sub>.

Si osserva, inoltre, la previsione di esenzioni e di eccezioni di cui possono godere alcuni tipi di industrie, tra le quali quelle ad alta intensità di energia. La salvaguardia del parco industriale nazionale costituisce lo scopo di tale manovra. Godono degli stessi benefici anche quelle industrie che si trovano ad operare in mercati fortemente competitivi (soprattutto a livello internazionale) e che si troverebbero in grosse difficoltà nel superare elevati aumenti di prezzo.

L'esenzione può essere concessa in base al settore di appartenenza dell'impresa (la produzione di energia elettrica è totalmente esente in Danimarca) oppure in base ai livelli reali di uso di energia (gli utilizzatori di gas naturale su ampia scala nei Paesi Bassi godono di una riduzione dell'aliquota).

Allo scopo di non aumentare la pressione fiscale sui cittadini, l'introduzione della tassazione ambientale è spesso accompagnata dalla concomitante riduzione di altre tasse sull'energia. Si vuole così raggiungere l'obiettivo di riduzione delle emissioni di biossido di carbonio senza peggiorare il carico fiscale, già così elevato, sui contribuenti.

In Svezia, l'introduzione della *carbon tax* all'inizio degli anni novanta ha coinciso con una riduzione delle tasse energetiche sui combustibili fossili di una quota corrispondente al 25-50%.

Un altro elemento che accomuna i diversi Paesi è l'utilizzo di più strumenti per il raggiungimento degli obiettivi di riduzione delle emissioni.

Rientra in questa linea d'azione, ad esempio, la Danimarca che, nel 1993, ha introdotto la *carbon tax* sui consumi di energia come parte di un pacchetto complesso che includeva tra gli altri la previsione di sussidi per la ricerca e lo sviluppo di progetti per la produzione di elettricità e calore da carburanti a limitata intensità di carbone.

La destinazione del gettito della tassazione costituisce un altro elemento da evidenziare. Sempre in Danimarca il gettito raccolto presso le industrie è stato interamente utilizzato in tale settore attraverso la riduzione dei contributi sociali, la concessione di crediti per l'investimento in miglioramenti di efficienza energetica e nella creazione di un fondo per le piccole imprese.

L'ultimo elemento riguarda la modalità di introduzione della tassazione ambientale.

La progressiva introduzione delle misure che colpiscono le emissioni di carbonio risulta comune a tutti i Paesi. La progressività è utilizzata per evitare che repentini shock di prezzo sui beni e sui servizi possano indurre una ripresa dell'inflazione. Sono previsti, inoltre, dei correttivi che mantengono il segnale di prezzo costante in termini reali.



In Norvegia, la *carbon tax* ha controbilanciato la riduzione dell'accisa sugli oli minerali, risultando in una stabilizzazione dei prezzi per questi prodotti nel periodo tra il 1991 e il 1994. Accanto all'Italia e ai cinque Paesi sopra menzionati, anche la Francia e la Gran Bretagna si sono adoperati, con attuali difficoltà, all'introduzione della *carbon tax* nel proprio sistema fiscale.

In Francia è stata introdotta l'*écotax*, che consiste nell'applicazione alle fonti energetiche di origine fossile di un differenziale di tassazione che dovrà gradualmente raggiungere l'ammontare di 500 franchi francesi per tonnellata di carbonio equivalente. Al fine di non danneggiare in termini di perdita di competitività il settore industriale e il settore elettrico, in questi ambiti è previsto il ricorso a permessi negoziabili perché non venga oltrepassato il tetto massimo di emissioni totali stabilito. Per quanto concerne l'introduzione della *carbon tax* in Gran Bretagna, qui, a differenza della tassa francese, la *Climate Change Levy* non viene applicata al consumo di energia, ma ai prodotti energetici venduti all'industria. In particolare, la *carbon tax* concerne l'elettricità, il carbone e derivati, e il GPL venduti alle industrie manifatturiere e a quelle di produzione energetica, alle imprese commerciali e di servizi, al settore agricolo e alla pubblica amministrazione. Non si applica, invece, né all'energia ad uso domestico e destinata ai trasporti pubblici, né ai combustibili da autotrasporto. La tassa è adottata, quindi, solo nei settori industriali, di cui quelli ad alta intensità energetica potranno beneficiare di aliquote ridotte.

Da questa breve disamina possiamo individuare, soprattutto nel modello del Regno Unito, la distinzione netta, a cui sopra si faceva riferimento, tra una energia considerata "fonte" e una energia considerata "risultato".

## 7. La localizzazione del presupposto derivante dallo sfruttamento delle fonti di energia

In questo paragrafo occorre dare per assodato il concetto di territorialità del tributo nel diritto tributario<sup>33</sup> e considerare nella nostra analisi solo la localizzazione del presupposto derivante dallo sfruttamento dell'energia e delle fonti di energia. Lasciamo quindi da parte la problematica relativa alla localizzazione dell'oggetto del tributo ambientale energetico, quindi dell'energia o della sua fonte al di fuori di qualsiasi possibile utilizzo.

La riflessione sull'argomento può prendere spunto dal convincimento di chi scrive che nei tributi ambientali energetici la territorialità può estrinsecarsi con riferimento alla fonte, al passaggio o al consumo. Un problema che assume carattere internazionale nel momento in cui i luoghi siano ad esempio delle Regioni transfrontaliere o che comunque l'energia attraversi distanze di un certo rilievo.

### 7.1 La territorialità del tributo ambientale energetico

In una breve analisi dei tre concetti: la fonte, il passaggio e il consumo, intesi nel senso in cui devono essere applicati al tributo energetico di carattere ambientale, di cui

<sup>33</sup> Cfr. CENTORE P., *Il principio di territorialità*, in *Il Corriere tributario*, 34/2001, 2570; CENTORE P., *La territorialità delle operazioni intracomunitarie*, in *Il Corriere tributario*, 5/2002, 452; SACCHETTO C., *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2/2001, 35; CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1/2002, 3.



peraltro si denuncia una grave carenza in dottrina, si nota come gli aspetti relativi alla localizzazione della fonte di una "fonte di energia", quindi fonte intesa come luogo di origine e la localizzazione del consumo di un'energia già trasformata, non presentano grandi difficoltà interpretative su quella che può essere la realizzazione del presupposto. Di contro, tutte quelle situazioni "ibride" in cui venga trasferita, ad esempio, una fonte non trasformata ma destinata alla trasformazione in un altro Paese, o ad esempio un'energia incalcolabile quale quella derivante dall'acqua, dal vento o dal sole, crea delle difficoltà di individuazione non indifferenti; e si includono in questa riflessione anche le fonti rinnovabili poiché sono alla base di eventuali norme agevolative.

Resta, quindi, il problema del "passaggio" di energia o della fonte di energia da un luogo all'altro, questione forse maggiormente dibattuta, ma non sotto il profilo di vero e proprio passaggio, quanto piuttosto sotto il profilo di tassazione delle strutture materiali destinate al passaggio di energia.

Si deve notare, altresì, che le questioni relative al passaggio di alcune fonti energetiche, ad esempio il gas, hanno una caratteristica di maggiore individuabilità, soprattutto se le raffrontiamo all'energia elettrica, poiché non risulta allo scrivente che si sia mai trattato della tassazione energetica ambientale con riferimento al paese danno derivante dal passaggio di energia nei tralicci ad alta tensione. Ancora maggiore appare lo squilibrio trattando di energie di origine magnetica o molecolare, che comunque non necessitano di una struttura materiale per il loro trasferimento da un luogo ad un altro<sup>34</sup>.

## 8. Il potere impositivo regionale in tema di tributi ambientali energetici

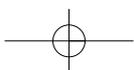
L'attribuzione di una specifica capacità impositiva per gli Enti non statali, trova la propria *ratio* e anche il proprio limite nel rapporto funzionale con il servizio pubblico prestato.

Inizialmente il potere legislativo regionale era riferibile esclusivamente all'interno della disciplina urbanistica, ma successivamente ha assunto una connotazione ambientale, intesa come tutela dall'inquinamento. Il settore dell'urbanistica rientra fortemente nell'ambito dell'assetto del territorio ed è demandato all'esercizio delle funzioni da svolgersi da parte degli Enti regionali e locali, con autonomi poteri gestionali e di autonomia politica, confermati anche dalla novella costituzionale; e sulla stessa scia dovrebbero intendersi riguardo al settore della tutela dall'inquinamento.

Ma l'ipotesi di orientare il sistema fiscale regionale in senso ecologico fu prospettata in Italia già dagli anni settanta.

Attualmente la possibilità di realizzare un sistema fiscale decentrato a carattere ambientale appare molto vicina, dato il numero elevato sia di ipotesi di fonti inquinanti ubicate localmente e non in grado di propagare effetti oltre un ambito territoriale ristretto e in particolare regionale, come nell'ipotesi di discariche, sia nel caso di inquinamento con effetti non circoscritti ma in cui l'Ente locale riveste un ruolo fondamentale ai fini dell'autorizzazione, della vigilanza e della repressione di tali attività.

<sup>34</sup> Sull'argomento si veda CAPELLI F., *Portata ed efficacia in Italia e negli Stati membri della normativa CEE in materia di inquinamento transfrontaliero*, in *Riv.Giur.Amb.*, 1994.



Il rimodellamento del sistema impositivo locale in senso ecologico inizia probabilmente dalla fonte primaria dell'imposizione locale, quella immobiliare, il cui principio ispiratore è la stretta correlazione territoriale e a cui si ricollega ciò che è stato già evidenziato nelle pagine precedenti riguardo alla tassazione delle strutture materiali destinate al passaggio dell'energia, ma non solo al passaggio, pensiamo ad esempio alle strutture destinate alla trasformazione della fonte di energia, dal mulino a vento alla centrale nucleare.

L'Ente locale può prevedere un tributo soltanto se il suo presupposto sia direttamente correlato con il territorio su cui esercita la propria potestà amministrativa, che si sostanzia generalmente in un'attività economica o, più frequentemente, quindi, in beni immobili. A ciò si aggiunga che una corretta strategia ambientale necessita di una efficace rete di informazione, che meglio può essere gestita su scala decentrata.

Ma un limite per un sistema decentrato di tributi ecologici può rilevarsi per le ipotesi di inquinamento svincolate da ogni collegamento territoriale, come accade ad esempio per le emissioni inquinanti, che più interessa questa trattazione. Per una tale tipologia di prelievi certamente appare preferibile una disciplina a livello centrale, data l'irregolare e imprevedibile diffusione dei danni relativi, senza però per questo limitare la possibilità di costituire anche a livello locale un prelievo in tal senso.

Un federalismo fiscale, inteso come la possibilità che ogni livello di governo si procuri autonomamente, mediante tributi propri ovvero includendo il gettito dei tributi erariali prodotti nel territorio della Regione stessa, risorse adeguate all'esercizio delle proprie competenze ed al volume delle spese, è comunque più che auspicabile in questa materia.

La riforma costituzionale italiana che ha trovato attuazione, dopo un lungo e travagliato iter, con la legge costituzionale 28 ottobre 2001 n. 3, rappresenta una innovazione di principi immediatamente operativi, rispetto al precedente assetto, riguardo al ruolo e alla funzione della Regione. Il testo approvato realizza nuovi equilibri tra i principi di unità e indivisibilità della Repubblica, la promozione e lo sviluppo delle autonomie ex art. 5 Cost. ed il principio comunitario di sussidiarietà.

L'art. 117 attribuisce la potestà legislativa esclusiva, per la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, allo Stato. Alle Regioni, invece, è attribuita potestà legislativa concorrente in materie che hanno sicuramente interessi ambientali, quali la valorizzazione dei beni culturali e ambientali, la tutela della salute etc.

Va rilevato che la nuova disciplina ha suscitato ampi dibattiti e differenti interpretazioni da parte della giurisprudenza, così sintetizzabili:

- la riforma persegue un intento centralista nel riparto delle funzioni, dando vita ad un sistema radicalmente in conflitto con i principi ed il modello delle distribuzioni delle competenze, affermatesi prima delle entrate in vigore della nuova normativa;
- la nuova disciplina non comporta notevoli innovazioni se la materia " tutela dell'ambiente e dell'ecosistema" viene intesa come materia di scopo, affidata alla potestà esclusiva dello Stato.

La tesi preferibile è quella intermedia, secondo cui la tutela dell'ambiente resta affidata allo Stato, mentre le Regioni, in base alle caratteristiche geofisiche del territorio, potranno istituire tributi ambientali in coordinamento con lo Stato, al fine di evidenziare l'unità del sistema e realizzare così una competenza regionale in materia ambientale.

In Italia, inoltre, per le sue caratteristiche etniche e culturali, s'impone l'impiego di strumenti flessibili e, soprattutto, diversificati, nell'implementazione delle politiche ambientali comunitarie. Si deve considerare un duplice obiettivo da perseguire: da un lato, una politica di prevenzione ambientale che si adegui alle caratteristiche geofisiche del territorio italiano e, dall'altra, una più equilibrata distribuzione degli oneri tributari, in relazione alle diverse realtà regionali che concorrono a formare il reddito.

Quindi l'autonomia che caratterizza la potestà impositiva dei Paesi membri in materia ambientale rappresenta un'opportunità più che positiva perché consente di valorizzare, nell'ambito delle politiche ambientali sovranazionali, il ruolo delle istituzioni autonome.

Ritornando al tema dei tributi territoriali, tali tributi risultano per loro natura, per le caratteristiche delle fattispecie imponibili, per il collegamento con le materie di legislazione esclusiva e con le funzioni amministrative delle Regioni e degli Enti locali, tendenzialmente estranei rispetto alle esigenze di coordinamento, della salvaguardia del sistema *ex art. 53* e dell'ambito limitativo dei principi generali *ex art.117, co. 3°*, seconda parte, per cui concretano strumenti impositivi ottimali nell'ambito della finanza territoriale, attualmente già utilizzabili dalle Regioni nell'esercizio della loro piena potestà legislativa, anche in mancanza di leggi attuative della riforma del Titolo V<sup>35</sup>.

A mio parere, comunque, l'autonomia regionale in materia di tributi ambientali energetici dovrebbe orientarsi più alle fattispecie agevolative ambientali che ai sistemi impositivi<sup>36</sup>.

## 9. L'ipotesi del dazio doganale o tassa di effetto equivalente

La seguente analisi prende le mosse da una sentenza della commissione tributaria provinciale di Palermo che ritiene una norma interna incompatibile con il diritto comunitario, in particolare la sentenza 5 gennaio 2004, n. 1203 tratta del tributo regionale, qualificato come tributo ambientale<sup>37</sup>, sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia.

La questione sollevata dal ricorrente atteneva la mancanza dei presupposti del tributo, da un lato per l'assenza di danno ambientale posto a suo fondamento, dall'altro per la sua equiparabilità sostanziale ad un dazio o tassa di effetto equivalente, in contrasto con norme costituzionali e comunitarie.

I giudici tributari, in primo luogo, hanno verificato la natura giuridica del prelievo in questione, per stabilire se la qualifica di tributo ambientale, data dalla stessa legge regionale, fosse corretta, ovvero lo stesso dovesse essere considerato alla stregua di un dazio doganale o tassa di effetto equivalente.

<sup>35</sup> DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. Loc.*, 2003.

<sup>36</sup> Per uno sviluppo organico della dottrina sull'argomento si veda A. FANTOZZI, *Riserva di Legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Atti del 50° convegno di Studi Amministrativi "L'attuazione del titolo V della Costituzione"*, Varenna 16-18 Settembre 2004; ALFANO R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *TributImpresa*, 3/2004; BRUZZO A., OSTUNI G., *La tassazione ambientale a livello locale. L'esperienza dei comuni italiani durante gli anni '80*, in *Il nuovo governo locale*, 1995; BRUZZO A., *Politica fiscale regionale per la tutela dell'Ambiente*, in *Economia ed Ambiente*, 1990; BUGLIONE E. - DESIDERI C. - FERRARA A. - MELONI G., *Politiche ambientali sopranazionali, regionalismo e federalismo*, in *Riv.Giur.Amb.*, 1995; CARAVITA B., *Stato, Regioni ed Enti locali nelle politiche della gestione dell'ambiente: i problemi del raccordo delle competenze*, in *Riv.Giur.Amb.*, 1995; INTERDONATO M., *Tributi Regionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999; MISCALI M., *Imposizione tributaria e territorio*, Milano, 1985.

<sup>37</sup> *Ex art. 6 della legge della Regione Sicilia 2/2002.*

Oggetto dell'imposizione risulta essere il gas metano e non i tubi, di proprietà della ricorrente. L'unico scopo dichiarato dalla legge regionale consiste nella riduzione o nella prevenzione del danno ambientale. Risulta dunque evidente che oggetto dell'imposizione non può che essere il gas metano, l'unico potenzialmente in grado di causare un danno ambientale. Le condutture del gas costituiscono il "mero involucro". Pertanto, non è il gasdotto ma il metano stesso che, in proporzione ai metri cubi contenuti nei tubi, è sottoposto al prelievo<sup>38</sup>.

Ne consegue che tale tributo è illegittimo, in quanto contrastante con i principi comunitari e con gli artt. 9 e 12 del Trattato UE, relativamente al transito delle merci nel territorio comunitario: l'onere tributario realizza i medesimi effetti di un dazio doganale all'importazione e deve, quindi, essere considerato tassa di effetto equivalente<sup>39</sup>.

Con specifico riferimento al mercato del gas occorre rilevare che il legislatore UE, con le Direttive 90/377/CEE, 91/296/CEE e 98/30/CE, ha voluto imprimere un indirizzo comune per tutti gli Stati membri, al fine di scoraggiare ogni tentativo di introdurre qualsivoglia prelievo sul transito comunitario del gas stesso.

Questa l'opinione della Commissione tributaria provinciale.

Ma lo spunto di riflessione che emerge da questa sentenza è abbastanza evidente, basta pensare a come effettivamente sia ipotizzabile un danno di carattere ambientale derivante dal passaggio del gas, anche solo come rischio possibile di eventuali perdite o comunque tornare a parlare di immobili strumentali al passaggio delle fonti di energia.

L'ipotesi del dazio doganale o di una tassa di effetto equivalente è chiaramente ravvisabile in molte situazioni analoghe, ma sicuramente non giova a finalità di tutela ambientale restringere il campo di applicazione dei tributi ambientali energetici al solo collegamento diretto con la fonte inquinante.

## 10. Conclusioni

Possiamo tentare di tracciare delle conclusioni, anche se il presente lavoro piuttosto che dare delle risposte tende ad esporre un problema, a porre delle domande e a ricostruire le questioni meno chiare sui tributi ambientali energetici.

Possiamo affermare che in uno scenario di riforma in senso ecologico del sistema fiscale italiano ed europeo le uniche situazioni certe che emergono sono le seguenti:

Il tributo ambientale si applica alle fattispecie correlate alle risorse primarie prelevate dall'ambiente ed è funzionale ad obiettivi di riduzione quantitativa dell'inquinamento; questa tassazione si riferisce al potenziale di disturbo dei cicli naturali da parte del sistema economico. La sua base imponibile coincide con l'utilizzo delle risorse.

Soggetti passivi dell'imposta sono le imprese che direttamente prelevano materia dall'ambiente o modificano irreversibilmente porzioni di territorio; ma gli effetti si trasmettono all'intero sistema economico seguendo le linee dei processi produttivi e degli scambi fino ai beni e ai servizi finali.

<sup>38</sup> ALFANO R., *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario – a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia* (nota a Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sentenza 05/01/2004 n. 1203), in *TributImpresa*, 2004, n. 3.

<sup>39</sup> Sul punto cfr. MARESCA M., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983.



Lo sviluppo della tassazione a fini di salvaguardia ambientale richiede il superamento di due difficoltà: la prima è data dal fatto che la tassazione del consumo di risorse naturali comporta una perdita di competitività.

La seconda difficoltà sta nell'impossibilità di effettiva applicazione alla fonte per una parte importante delle produzioni e dei consumi interni. È difficile, infatti, applicare l'imposta direttamente agli utilizzi di risorse che stanno a monte dei beni e dei servizi intermedi e finali che vengono importati.

In conclusione possiamo individuare il presupposto di questa tipologia di tributi nell'inquinamento, seppur con le dovute cautele.

L'energia e la fonte di energia costituiscono l'oggetto, seppur immateriale, del tributo, ognuna nell'ambito delle modalità in cui viene utilizzata.

È da escludere totalmente la possibilità di un possesso di energia, in quanto l'unico collegamento tra un soggetto e l'energia, o la sua fonte, può essere solo il consumo, o più in generale l'utilizzo.

La struttura materiale destinata alla trasformazione o al passaggio di una fonte di energia o dell'energia stessa può essere tassata con finalità di carattere ambientale, rientrando però in tipologie impositive già esistenti.

Da ultimo si deve rilevare l'importanza fondamentale di una politica agevolativa in campo ambientale, il cui oggetto non rientra in questa disamina.



## Bibliografia

- ABRAMI M.E., *Introduzione al Sesto Programma di azione per l' ambiente della Comunità Europea: Ambiente 2010: il nostro futuro, la nostra scelta*, 2002;
- Agenzia Europea dell'Ambiente, *Tasse ambientali. Attuazione ed efficacia per l'ambiente*, AEA, Copenaghen, 1996
- AIZEGA ZUBILLAGA J.M., *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal, comunicazione presentata al Primer Congreso Internacional sobre Fiscalidad y Medio Ambiente*, Madrid, 22/23/24 gennaio 1996.
- ALFANO R., *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario – a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia* (nota a Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sentenza 05/01/2004 n. 1203), in *TributImpresa*, 2004, n. 3.
- ALFANO R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *TributImpresa*, 2004, n. 4.
- AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1975.
- AMATUCCI F., *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli, 1993.
- BATISTONI FERRARA F., voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir., Agg.*, Milano, III, 1999.
- BRUZZO A. - OSTUNI G., *La tassazione ambientale a livello locale. L'esperienza dei comuni italiani durante gli anni '80*, in *Il nuovo governo locale*, 1995.
- BRUZZO A., *Politica fiscale regionale per la tutela dell'ambiente*, in *Economia ed Ambiente*, 1990.
- BUGLIONE E. - DESIDERI C. - FERRARA A. - MELONI G., *Politiche ambientali sopranazionali, regionalismo e federalismo*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1995.
- BUTTI L., *L'ordinamento italiano e il principio 'Chi inquina paga'*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990
- CAPELLI F., *Portata ed efficacia in Italia e negli altri Stati membri della normativa CEE in materia di inquinamento transfrontaliero*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1992.
- CARAVITA B., *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2001.
- CARAVITA B., *Stato, Regioni ed Enti locali nelle politiche della gestione dell'ambiente: i problemi del raccordo delle competenze*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1994.
- CELLERINO R., *Oltre la tassazione ambientale: nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento*, Bologna, il Mulino, 1993.
- COCCO G., *Nuovi principi ed attuazione della tutela ambientale tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1999.
- CORDINI G., *Diritto ambientale comparato*, Cedam, Padova, 1997.
- DE BELLIS G., *L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione*, Atti del Convegno "L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione", in *Rass. Trib.*, 1-bis, 2003.
- DE MITA E., voce *Capacità contributiva*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., II, Torino, 1987.
- DE MITA E., *Giudice tributario e ordinamento comunitario*, in Atti del Convegno "La giustizia tributaria: dall'unità della giurisdizione verso l'Europa", Roma, 19-20 aprile 2002, Roma, 2002.
- DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. Loc.*, 2003.
- DI PACE M., *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 1/2002.
- EINAUDI M., *Economia del benessere*, Torino, 1968.
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Atti del 50° convegno di studi amministrativi "L'attuazione del titolo V della Costituzione", Varenna 16-18 settembre 2004.
- FERGOLA C., *L'introduzione di imposte ecologiche nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Prat. Trib.*, 1992.
- FERRARA R., FRACCHIA F., OLIVETTI N., RASO N., *Diritto dell'ambiente*, Laterza, Bari, 1999;
- FICARI V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. Trib.*, 1/2001.
- FORTE, *Imposte, tasse, contributi e prezzi ecologici*, in *Chi inquina paga*, Atti del convegno nazionale, Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990, Roma, 1992 - e in *Giust. Civ.*, II, 1991.
- FRANCO G., *La responsabilità per danno ambientale*, Giuffrè, 1988.
- GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, Atti del Convegno "L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione", in *Rass. Trib.*, 1-bis, 2003.
- GALLO F., MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 1999.
- GERA G., *Sull'opportunità di una finanza ecologica regionale*, in *Comm. Trib. Centr.*, II/1979.
- GIAMPIETRO F., *Il danno all'Ambiente innanzi alla Corte costituzionale*, in *Foro Italiano*, I/1988.



- GIANNINI M.S., *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973.
- GLERIA L., *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003.
- GRECO N., *Il principio di sussidiarietà dalla correlazione con l'ambiente alla generalizzazione. Problemi e profili di politica costituzionale* in *Studi parlamentari e di politica costituzionale*, 1997.
- GUERVÓS MAÍLLO M.A., *La integración del medio ambiente en el sistema financiero: la fiscalidad ecológica*, in AA.VV., *Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible*, Consejería de Medio Ambiente / *Revista de Estudios Locales* (CUNAL), 2001.
- HERRERA MOLINA P. M. – SERRANO ANTON F., *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto su el dióxido de carbono y su la energía)*, in *CIVITAS, Revista española de Derecho Financiero*, 1994, n. 83.
- HOLLER – WALLIN, *Energy prices, taxes and carbon dioxide emissions*, OECD, Paris, 1991.
- INTERDONATO M., *Tributi regionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999.
- JAZZETTI A., *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1995.
- LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Vol. XIII, Roma, 1989.
- MARESCA M., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983.
- MELI M., *Le origini del principio chi inquina paghi e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990.
- MENTI F., *Ambiente ed imposizione tributaria – Il tributo speciale sul deposito di rifiuti*, Padova, 1999.
- MISCALI M., *Imposizione tributaria e territorio*, Milano, 1985.
- MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988.
- MUSO I., *Introduzione all'economia dell'ambiente*, Il Mulino, Padova, 2000;
- MUSO I., *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I/1999.
- OECD, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, OECD, 1989
- OECD, *Tassazione e ambiente, politiche complementari*, Paris, OECD, 1993
- OSCOLATI F., *La tassazione ambientale*, Padova, Cedam, XI, 1979.
- PABA S., *Il problema della scelta degli strumenti di regolamentazione in politica ambientale*, in *Industria e ambiente*, 1992.
- PALAZZOLO, *Sul concetto di Ambiente (Appunti di teoria generale del diritto)*, in *Giur. It.*, IV, 1989.
- PEARCE D., TURNER K., *Economia delle risorse naturali e dell'ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1999.
- PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 2001.
- PICCIAREDDA F. – SELICATO P., *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996.
- ROSEMBUJ T., *Los Tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, 1995.
- RUFFOLO G., *Le tasse ambientali oggi*, in *Economia e Ambiente*, 1991.
- SACCHETTO C., *Aspetti e problemi giuridici della imposizione dei canoni di inquinamento*, in *Problemi e strumenti economico-giuridici per una politica della qualità delle acque* (C.N.R. – Istituto di Ricerca sulle acque, Quaderni – 47) Roma, 1980.
- SALVIA F., *Gli strumenti giuridici della tutela ambientale*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1993.
- SHENG F., *Fare i conti con la natura*, in *Impresa ambiente*, 4, 1995.
- STEFANI G., *Il decentramento fiscale e il principio di sussidiarietà*, in *Fin. Loc.*, 2003.
- TARANTINI G., *Il principio 'chi inquina paga' tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990.
- THOMASBERG C., *I limiti di efficacia delle tasse ambientali*, in *Economia e Ambiente*, 1991.
- TORTORELLI F., *Economia e territorio nella normativa regionale*, Padova, 1981.
- TREMONTI G., GERELLI E., *Tassazione consumo e ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1991.
- VACCA M., *La politica comunitaria dell'ambiente e la sua attuazione negli Stati membri*, Milano, Giuffrè, 1992.
- VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003.
- VITALETTI G., *Le proposte di nuove imposte: l'imposizione dell'energia*, in *La riforma tributaria tra nuove imposte e qualche aggiustamento*, a cura di A. Pedone, Bologna, 1989.



## Rassegna delle disposizioni comunitarie

Si ritiene utile riportare la seguente appendice di disposizioni comunitarie di carattere ambientale, anche non riguardanti in modo specifico le questioni tributarie.

A livello comunitario, è con il documento "Prima comunicazione in materia di ambiente", presentato al Consiglio nel 1971, che si dà inizio alla trattazione del problema della difesa ambientale. In realtà, tale problematica era già stata affrontata, seppur con modalità differenti, all'interno di diversi Stati che si fecero promotori di iniziative a livello della Comunità europea. Negli stessi anni in cui a livello nazionale si cominciava a disciplinare la materia ambientale, nella Comunità europea non solo non si pensava ancora ad un progetto organico in materia, ma mancavano le competenze idonee a trattare la tutela dell'ambiente. Inoltre, tra i diversi Stati membri non vi era accordo sull'opportunità o meno di affidare la cura di questo problema a un organismo sovranazionale.

L'impulso proveniente da alcuni Stati membri convinse infine la Commissione, sostenuta dal Parlamento, della necessità di definire una propria politica ambientale; fu così elaborata la "Prima comunicazione in materia di ambiente", dove si afferma che la tutela e il miglioramento dell'ambiente devono ritenersi parte dei compiti assegnati alla Comunità e obiettivi delle politiche adottate da questa. A tale Comunicazione ne seguirono altre, per poi pervenire, dal 1973 in poi, all'elaborazione di "Programmi di azione" in cui vengono stabiliti i principi e gli obiettivi comunitari in campo ambientale. Tali documenti definiscono il quadro generale nell'ambito del quale si sviluppa l'attività normativa della Comunità, attività che rappresenta quindi l'attuazione delle linee programmatiche definite nei programmi d'azione.

Vi sono ad oggi sei programmi di azione.

Le principali Direttive e Regolamenti in materia di ambiente, non solo riguardo l'energia, durante il primo, secondo e terzo programma di azione sono le seguenti:

Direttiva 67/548/CEE	Del Consiglio del 27 giugno 1967 concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative relative alla classificazione, all'imballaggio e all'etichettatura delle sostanze pericolose
Direttiva 70/157/CEE	Del Consiglio del 6 febbraio 1970 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al livello sonoro ammissibile e al dispositivo di scappamento dei veicoli a motore
Direttiva 70/220/CEE	Del Consiglio del 20 marzo 1970 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle misure da adottare contro l'inquinamento atmosferico con i gas prodotti dai veicoli a motore
Direttiva 70//220/CEE	Del Consiglio del 20 marzo 1970 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle misure da adottare contro l'inquinamento prodotto dai motori diesel destinati alla propulsione dei veicoli
Direttiva 73/404/CEE	Del Consiglio del 22 novembre 1973 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative ai dirigenti
Direttiva 75/439/CEE	Del Consiglio del 16 giugno 1975 concernente l'eliminazione degli oli usati
Direttiva 75/440/CEE	Del Consiglio del 16 giugno 1975 concernente la qualità delle acque superficiali destinate alla produzione di acqua potabile negli Stati membri
Direttiva 75/442/CEE	Del Consiglio del 15 luglio 1975 relativa ai rifiuti
Direttiva 75/716/CEE	Del Consiglio, del 24 novembre 1975, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al tenore di zolfo di taluni combustibili liquidi
Direttiva 76/160/CEE	Dell'8 dicembre 1975 concernente la qualità delle acque di balneazione
Direttiva 76/403/CEE	Del Consiglio del 6 aprile 1976 concernente lo smaltimento dei policlorodifenili e dei policlorotrifenili
Direttiva 76/464/CEE	Del Consiglio del 4 maggio 1976 concernente l'inquinamento provocato da certe sostanze pericolose scaricate nell'ambiente idrico della Comunità
Direttiva 76/769/CEE	Del Consiglio del 27 luglio 1976 concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri relative alle restrizioni in materia di immissioni sul mercato e di uso di talune sostanze e preparati pericolosi
Direttiva 78/176/CEE	Del Consiglio del 20 febbraio 1978 relativa ai rifiuti provenienti dall'industria del biossido di titanio
Direttiva 78/319/CEE	Del Consiglio del 20 marzo 1978 relativa ai rifiuti tossici e nocivi



Direttiva 78/659/CEE	Del Consiglio del 18 luglio 1978 sulla qualità delle acque dolci che richiedono protezione o miglioramento per essere idonee alla vita dei pesci
Direttiva 78/1015/CEE	Del Consiglio del 19 dicembre 1978 per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alla determinazione delle emissioni sonore delle macchine e dei materiali per cantieri
Direttiva 79/409/CEE	Del Consiglio del 2 aprile 1979 concernente la conservazione degli uccelli selvatici
Direttiva 79/869/CEE	Del Consiglio del 9 ottobre 1979 relativa ai metodi di misura, alla frequenza dei campionamenti e delle analisi delle acque superficiali destinate alla produzione di acqua potabile negli Stati membri.
Direttiva 79/923/CEE	Del Consiglio del 30 ottobre 1979 relativa ai requisiti di qualità delle acque destinate alla molluschicoltura
Direttiva 80/778/CEE	Del Consiglio del 17 dicembre 1979 concernente la protezione delle acque sotterranee dall'inquinamento provocato da certe sostanze pericolose
Direttiva 80/778/CEE	Del Consiglio del 15 luglio 1980 concernente la qualità delle acque destinate al consumo umano
Direttiva 80/779/CEE	Del Consiglio, del 15 luglio 1980, relativa ai valori limite e ai valori guida di qualità dell'aria per l'anidride solforosa e le particelle in sospensione
Regolamento CEE/348/8	Del Consiglio del 20 gennaio 1981 relativo a un regime comune applicabile alle importazioni dei prodotti ricavati dai cetacei
Direttiva 81/462/CEE	Del Consiglio del 11 giugno 1981 relativa alla conclusione della convenzione sull'inquinamento atmosferico transfrontaliero a grande distanza
Direttiva 82/176/CEE	Del Consiglio del 22 marzo 1982 concernente valori limite e gli obiettivi di qualità per gli scarichi di mercurio del settore dell'elettrolisi dei cloruri alcalini
Direttiva 82/242/CEE	Del Consiglio del 31 marzo 1982 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative ai metodi di controllo di biodegradabilità dei tensioattivi non ionici e recante modifica della direttiva 73/404/CEE
Direttiva 82/501/CEE	Del Consiglio del 24 giugno 1982 sui rischi di incidenti rilevanti connessi con determinate attività industriali
Direttiva 82/883/CEE	Del Consiglio del 3 dicembre 1982 relativa alla modalità di vigilanza e di controllo degli ambienti interessati dagli scarichi dell'industria del biossido di titanio
Direttiva 82/884/CEE	Del Consiglio del 3 dicembre 1982 concernente un valore limite per il piombo contenuto nell'atmosfera
Regolamento CEE/3626/82	Del Consiglio del 3 dicembre 1982 relativo all'applicazione nella Comunità della convenzione sul commercio internazionale delle specie di flora e fauna selvatiche minacciate di estinzione
Direttiva 83/129/CEE	Del Consiglio del 28 marzo 1983 relativa all'importazione negli Stati membri di pelli di taluni cuccioli di foca e di prodotti da esse derivati
Direttiva 83/513/CEE	Del Consiglio del 26 settembre 1983 concernente i valori limite e gli obiettivi di qualità per gli scarichi di cadmio
Direttiva 84/156/CEE	Del Consiglio dell'8 giugno 1984 concernente i valori limite e gli obiettivi di qualità per gli scarichi di mercurio provenienti da settori diversi da quello dell'elettrolisi dei cloruri alcalini
Direttiva 84/360/CEE	Del Consiglio del 28 giugno 1984 concernente la lotta contro l'inquinamento atmosferico provocato dagli impianti industriali
Direttiva 80/51/CEE	Del Consiglio del 17 settembre 1984 per il ravvicinamento degli Stati membri relative al livello di potenza acustica dei motocompressori
Direttiva 84/534/CEE	Del Consiglio del 17 settembre 1984 per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al livello di potenza acustica ammessa delle gru a torre
Direttiva 84/535/CEE	Del Consiglio del 17 settembre 1984 per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al livello di potenza acustica ammessa dei gruppi elettrogeni di saldatura
Direttiva 84/536/CEE	Del Consiglio del 17 settembre 1984 per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al livello di potenza acustica ammessa dei gruppi elettrogeni



Direttiva 84/357/CEE	Del Consiglio del 17 settembre 1984 per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al livello di potenza acustica ammesso dei martelli demolitori azionati a mano
Direttiva 84/358/CEE	Del Consiglio del 17 settembre 1984 per ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al livello di potenza acustica ammesso dei tosaerba
Direttiva 84/491/CEE	Del Consiglio del 9 ottobre 1984 concernente valori limite gli obiettivi di qualità per gli scarichi di esaclorocicloesano
Direttiva 84/631/CEE	Del Consiglio del 6 dicembre 1984 relativa alla sorveglianza ed al controllo all'interno della Comunità delle spedizioni transfrontaliere di rifiuti pericolosi
Direttiva 85/203/CEE	Del Consiglio del 7 marzo 1985 concernente le norme di qualità atmosferica del biossido di azoto
Direttiva 85/210/CEE	Del Consiglio del 20 marzo 1985 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al tenore di piombo nelle benzine
Direttiva 85/339/CEE	Del Consiglio del 24 giugno 1985 concernente gli imballaggi per liquidi alimentari
Direttiva 85/337/CEE	Del Consiglio del 27 giugno 1985 concernente la valutazione dell'impatto ambientale di determinati progetti pubblici e privati
Regolamento CEE 3528/86	Del Consiglio del 3 marzo 1986 relativo alla protezione delle foreste della Comunità contro l'inquinamento atmosferico
Direttiva 86/278/CEE	Del Consiglio del 12 giugno 1986 concernente la protezione dell'ambiente, in particolare del suolo, nell'utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura
Direttiva 86/280/CEE	Del Consiglio del 12 giugno 1986 concernente i valori limite e gli obiettivi di qualità per gli scarichi di talune sostanze pericolose che figurano nell'elenco I dell'allegato della direttiva 76/464/CEE
Direttiva 86/609/CEE	Del Consiglio del 24 novembre 1986 concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alla protezione degli animali utilizzati a fini sperimentali o ad altri fini scientifici
Direttiva 86/594/CEE	Del Consiglio del 1 dicembre 1986 relativa al rumore aereo emesso dagli apparecchi domestici

Mentre cominciano i lavori per la predisposizione del quarto programma d'azione, nel febbraio del 1986 viene approvato l'Atto Unico Europeo, di cui il titolo VII è dedicato all'"Ambiente" (artt. 130 R, 130 S e 130 T). L'introduzione di tale Titolo risponde all'esigenza crescente di fornire una solida base giuridica agli ormai numerosi provvedimenti presi in materia ambientale dalla Comunità.

Il Quarto Programma di Azione copre gli anni dal 1987 al 1992. La Commissione, forte della nuova legittimazione ottenuta con l'Atto Unico Europeo, si dedica all'individuazione più puntuale, rispetto a quanto era stato fatto fino ad allora, dei principali settori di intervento in campo ambientale; vengono così individuati:

- la prevenzione dell'inquinamento (in particolare di quello acustico, atmosferico e delle acque),
- il miglioramento della gestione delle risorse (si parla soprattutto di conservazione della natura e delle risorse ambientali, della protezione del suolo, della gestione dei rifiuti),
- la partecipazione nell'ambito dei rapporti internazionali,
- lo sviluppo della ricerca,
- l'individuazione di strumenti economici adeguati.

Ciò che caratterizza questo Programma rispetto ai precedenti è, tuttavia, la grande attenzione posta alla necessità di integrare la politica ambientale con le altre politiche comunitarie, tra cui quelle per l'agricoltura, la concorrenza, e per lo sviluppo delle Regioni. Riguardo al rapporto con la politica industriale, si pone in particolare il problema del conflitto potenziale tra la fissazione di standard rigidi e i costi e i tempi necessari per l'adeguamento delle imprese.

Nel febbraio del 1992 viene firmato a Maastricht il Trattato sull'Unione europea che sollecita ulteriormente l'attività comunitaria in campo ambientale. Vengono infatti riformulati gli articoli 2 e 3 del Trattato in modo tale che la protezione dell'ambiente non solo rappresenta uno scopo, ma assume la qualifica di "politica" ("La Comunità ha il compito di promuovere (...) una crescita sostenibile, non inflazionistica e che rispetti l'ambiente", e a tal fine "l'attività della Comunità comporta una politica nel settore dell'ambiente"): si inaugura in questo modo una nuova tendenza, che promuove la crescita economica in condizioni sostenibili al fine di garantire un diffuso miglioramento della qualità della vita.

Col Trattato di Maastricht vengono inoltre ampliati gli obiettivi delineati dall'Atto Unico Europeo, per cui si incentiva l'Unione europea a promuovere sul piano internazionale misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale.



Così durante il Quarto Programma d'Azione (1987-1992) vengono emanati i seguenti provvedimenti:

Direttiva 87/18/CEE	Del Consiglio del 18 dicembre 1986 concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative relative all'applicazione dei principi di buone prassi da laboratorio e al controllo della loro applicazione per le prove sulle sostanze chimiche
Direttiva 86/662/CEE	Del Consiglio del 22 dicembre 1986 per la limitazione al rumore prodotto dagli escavatori idraulici e a funi, apripista e pale caricatrici
Direttiva 87/217/CEE	Del Consiglio del 19 marzo 1987 concernente la prevenzione e la riduzione dell'inquinamento dell'ambiente causato dall'amianto
Direttiva 88/77/CEE	Del Consiglio del 3 dicembre 1987 concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative ai provvedimenti da prendere contro l'emissione di gas inquinanti prodotti dai motori ad accensione spontanea destinati alla propulsione dei veicoli
Direttiva 88/320/CEE	Del Consiglio del 9 giugno 1988 concernente l'ispezione e la verifica della buona prassi dal laboratorio
Regolamento CEE/1734/88	Del Consiglio del 16 giugno 1988 relativo alle esportazioni e importazioni della Comunità di taluni prodotti chimici pericolosi
Direttiva 88/609/CEE	Del Consiglio del 24 novembre 1988 concernente la limitazione delle emissioni nell'atmosfera di taluni inquinanti originari dei grandi impianti di combustione
Direttiva 89/369/CEE	Del Consiglio dell'8 giugno 1989 concernente la prevenzione dell'inquinamento atmosferico provocato dai nuovi impianti di incenerimento dei rifiuti urbani
Direttiva 90/170/CEE	Del Consiglio del 2 aprile 1990 concernente l'accettazione da parte della Comunità economica europea della decisione/raccomandazione OCSE relativa al controllo dei movimenti transfrontalieri di rifiuti pericolosi
Regolamento CEE/1210/90	Del Consiglio del 7 maggio 1990 sull'istituzione dell'Agenzia europea dell'ambiente e della rete europea d'informazione e di osservazione in materia ambientale
Direttiva 90/313/CEE	Del Consiglio del 7 giugno 1990 concernente la libertà di accesso all'informazione in materia di ambiente
Direttiva 90/656/CEE	Del Consiglio del 4 dicembre 1990 relativa alle misure transitorie applicabili grazie alla regola dell'umanità in Germania, concernenti talune disposizioni comunitarie nel settore della tutela dell'ambiente
Direttiva 90/219/CEE	Del Consiglio del 23 aprile 1990 sull'impiego confinato di microrganismi geneticamente modificati
Direttiva 90/220/CEE	Del Consiglio del 23 aprile 1990 sull'emissione deliberata nell'ambiente di organismi geneticamente modificati
Regolamento CEE/594/91	Del Consiglio del 4 marzo 1991 relativo a sostanze che riducono lo strato di ozono
Regolamento CEE/563/91	Del Consiglio del 4 marzo 1991 relativo ad un'azione comunitaria per la protezione dell'ambiente nella regione mediterranea
Direttiva 91/271/CEE	Del Consiglio del 21 maggio 1991 concernente il trattamento delle acque reflue
Regolamento CEE/880/92	Del Consiglio del 21 maggio 1992 che istituisce uno strumento finanziario per l'ambiente
Direttiva 91/157/CEE	Del Consiglio del 18 marzo 1991 relativa alle pile e agli accumulatori contenenti sostanze pericolose
Regolamento CEE/880/92	Del Consiglio del 23 marzo 1992 concernente un sistema comunitario di assegnazione di un marchio di qualità ecologica
Direttiva 92/43/CEE	Del Consiglio del 21 maggio 1992 relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali della fauna selvatica
Direttiva 92/72/CEE	Del Consiglio del 21 settembre 1992 sull'inquinamento dell'aria provocato dall'ozono
Direttiva 92/112/CEE	Del Consiglio del 15 dicembre 1992 che fissa le modalità di armonizzazione dei programmi per la riduzione, al fine dell'eliminazione, dell'inquinamento provocato dai rifiuti dell'industria di biossido di carbonio



Si giunge così al Quinto Programma di Azione, in cui le problematiche maggiormente trattate sono: la gestione sostenibile delle risorse umane, il controllo integrato degli inquinamenti, la riduzione del consumo di energie non rinnovabili, una migliore gestione della mobilità, il miglioramento della qualità dell'ambiente urbano, della sanità pubblica e della sicurezza.

Un'altra caratteristica distintiva del Quinto Programma è rappresentata dall'individuazione di nuovi strumenti, diversi dai tradizionali provvedimenti legislativi, per perseguire gli obiettivi in campo ambientale. Sono così individuati:

- Gli strumenti di mercato, al fine di ridurre l'inquinamento e in particolare la produzione di rifiuti. L'obiettivo di questi strumenti è quello di sensibilizzare produttori e consumatori ad un uso responsabile delle risorse naturali; l'approvazione, in questo periodo, dei due regolamenti sull'ecolabel e sull'eco-audit rappresenta una manifestazione di tale linea politica.
- Gli strumenti orizzontali di supporto, volti al miglioramento del reperimento e dell'elaborazione dei dati ambientali, allo sviluppo della ricerca scientifica, allo sviluppo tecnologico, al miglioramento dei sistemi di informazione e di educazione del pubblico e dei consumatori. In quest'ottica, ha avuto inizio nel 1993 l'attività dell'Agenzia Europea dell'Ambiente cui è stato attribuito il compito, tra l'altro, di fornire informazioni oggettive, attendibili e comparabili a livello europeo sullo stato dell'ambiente.
- I meccanismi di sostegno finanziario, per cui, oltre a utilizzare quelli appositamente creati per il settore ambientale, è previsto il ricorso ad altri meccanismi più in generale a disposizione delle politiche comunitarie, quali le Iniziative Comunitarie e i Fondi Strutturali.

Il Quinto Programma di Azione si caratterizza, infine, per avere una durata maggiore dei precedenti, grazie anche al ricorso a valutazioni intermedie, riportate principalmente in due documenti:

- la relazione della Commissione del 1996, volta alla definizione delle linee direttive da seguire fino al nuovo millennio;
- la decisione del Parlamento e del Consiglio del 1998, con la quale vengono ribadite priorità quali l'integrazione delle tematiche ambientali in altre politiche, l'ampliamento degli strumenti utilizzati, l'applicazione della normativa ambientale.

Le principali direttive e regolamenti adottati durante il Quinto Programma d'Azione (1993-2000)

Regolamento CEE/792/93	Del Consiglio del 30 marzo 1993 che istituisce uno strumento finanziario di coesione
Regolamento CEE/1737/93	Del Consiglio del 24 giugno 1993 relativo alla conclusione dell'accordo in materia di pesca e di ambiente marino tra Comunità economica europea e la Repubblica d'Islanda
Regolamento CEE/1836/93	Del Consiglio del 29 giugno 1993 sull'adesione volontaria delle imprese del settore industriale a un sistema comunitario di ecogestione e audit
Regolamento CEE/2047/93	Della Commissione del 27 luglio 1993 che autorizza gli scambi commerciali delle sostanze che riducono lo strato di ozono nonché dei prodotti contenenti tali sostanze con le parti non contraenti del protocollo di Montreal relativo alle sostanze che riducono lo strato di ozono.
Direttiva 93/43/CEE	Del Consiglio del 14 giugno 1993 sull'igiene dei prodotti alimentari
Direttiva 93/59/CEE	Del Consiglio del 28 giugno 1993 che modifica la direttiva 70/220/CEE concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle misure da adottare contro l'inquinamento atmosferico con le emissioni dei veicoli a motore
Direttiva 93/67/CEE	Della Commissione del 20 luglio 1993 che stabilisce i principi per la valutazione dei rischi per l'uomo e per l'ambiente delle sostanze notificate ai sensi della direttiva 67/548/CEE del Consiglio
Direttiva 93/75/CEE	Del Consiglio del 13 settembre 1993 relativa alle condizioni minime necessarie per le navi dirette a porti marittimi della Comunità o che ne escono e che trasportano merci pericolose e inquinanti
Direttiva 93/76/CEE	Del Consiglio del 13 settembre 1993 intesa a limitare le emissioni di biossido di carbonio migliorando l'efficienza energetica (SAVE)
Direttiva 94/12/CEE	Del Parlamento e del Consiglio del 23 marzo 1994 relativa alle misure da adottare contro l'inquinamento atmosferico da emissioni di veicoli a motore e recante modifica della direttiva 70/220/CEE
Regolamento CE/1405/94	Della Commissione del 20 giugno 1994 concernente la modalità del controllo finanziario dei programmi approvati in applicazione del regolamento CEE/2078/92 del Consiglio relativo ai metodi di produzione agricola compatibili con le esigenze di protezione dell'ambiente e con la cura dello spazio naturale

Renato Tarantelli: *L'imposizione sulle fonti di energia*

Regolamento CE/1468/94	Del Consiglio del 20 giugno 1994 che modifica il regolamento CEE/2092/91 relativo al metodo di produzione biologico di prodotti agricoli e all'indicazione di tale metodo sui prodotti agricoli e sulle derrate alimentari.
Regolamento CE/1488/94	Della Commissione del 28 giugno 1994 che stabilisce i principi per la valutazione dei rischi per l'uomo e per l'ambiente delle sostanze esistenti, a norma del Regolamento CEE/793/93 del Consiglio
Direttiva 94/24/CE	Del Consiglio dell'8 giugno 1994 che modifica l'allegato II della Direttiva 79/409/CEE concernente la conservazione degli uccelli selvatici
Regolamento CE/3093/94	Del Consiglio del 15 dicembre 1994, sulle sostanze che riducono lo strato di ozono
Direttiva 94/62/CE	Del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 1994, sugli imballaggi e i rifiuti di imballaggio
Direttiva 94/63/CE	Del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 1994, sul controllo delle emissioni di composti organici volatili (COV) derivanti dal deposito della benzina e dalla sua distribuzione dai terminali alle stazioni di servizio
Direttiva 96/20/CE	Della Commissione del 27 marzo 1996 che adegua al progresso tecnico la direttiva 70/157/CEE del Consiglio relativa al livello sonoro ammissibile e al dispositivo di scappamento dei veicoli a motore (Testo rilevante ai fini del SEE)
Direttiva 96/61/CE	Del Consiglio del 24 settembre 1996 sulla prevenzione e la riduzione integrate dell'inquinamento
Direttiva 96/62/CE	Del Consiglio del 27 settembre 1996 in materia di valutazione e di gestione della qualità dell'aria ambiente
Direttiva 96/82/CE	Del Consiglio del 9 dicembre 1996 sul controllo dei pericoli di incidenti rilevanti connessi con determinate sostanze pericolose
Direttiva 97/11/CE	Del Consiglio del 3 marzo 1997 che modifica la direttiva 85/337/CEE concernente la valutazione dell'impatto ambientale di determinati progetti pubblici e privati
Direttiva 99/13/CE	Del Consiglio dell'11 marzo 1999 sulla limitazione delle emissioni di composti organici volatili dovute all'uso di solventi organici in talune attività e in taluni impianti
Regolamento CE/2037/2000	Del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 giugno 2000 sulle sostanze che riducono lo strato di ozono
Regolamento CEE/1980/2000	Del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 luglio 2000, relativo al sistema comunitario, riesaminato, di assegnazione di un marchio di qualità ecologica
Direttiva 2000/53/CE	Del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 settembre 2000 disciplina dei veicoli fuori uso
Direttiva 2000/69/CE	Del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, concernente il valore limite per il benzene ed il monossido di carbonio nell'aria ambiente

Il 24 gennaio 2001 la Commissione europea ha adottato la proposta di Sesto Programma di Azione Ambientale intitolata "Ambiente 2010: il nostro futuro, la nostra scelta". Il documento prende le mosse dalla Valutazione globale del Quinto programma di azione in cui vengono principalmente messe in luce l'incompleta attuazione delle direttive ambientali nei diversi Stati membri e uno scarso coinvolgimento degli attori politici, economici e sociali negli obiettivi ambientali comunitari.

Su questa base sono state definite quattro principali aree d'intervento (cambiamento climatico, natura e biodiversità, ambiente e salute, gestione delle risorse naturali) nelle quali operare secondo i seguenti approcci:

- implementazione della legislazione ambientale esistente per cui, accanto a una rinforzata azione da parte della Corte di giustizia europea, è prevista una politica di informazione pubblica dei casi di inadempienza;
- integrazione delle problematiche ambientali nelle altre politiche settoriali, la cui riuscita è da misurarsi anche attraverso l'utilizzo di appositi indicatori;



- stretta collaborazione con imprenditori e consumatori, al fine di creare modelli di produzione e consumo più sostenibili;
- maggiore attenzione all'informazione ambientale per i cittadini, da rendere di più facile accesso e di migliore qualità;
- adozione di decisioni più responsabili in materia di assetto e gestione territoriale, attraverso la promozione di prassi eco-compatibili e l'utilizzo di Fondi strutturali.

Da ultimo si segnala l'Agenda 21, che è il programma di sviluppo sostenibile per il 21° secolo adottato da 179 governi nel corso delle Conferenza tenutasi a Rio de Janeiro tra il 3 e il 14 giugno 1992.



## *Recupero e riciclaggio dei rifiuti di packaging: il ruolo del CONAI nel panorama della gestione ambientale degli imballaggi*

Chiara Putzolu

**SOMMARIO:** 1. Premessa - 2. La disciplina dei rifiuti di packaging nella normativa comunitaria ed interna; 2.1. Gli obiettivi di recupero degli imballaggi fissati nella Direttiva 94/62/CE; 2.2. L'emanazione del decreto Ronchi e l'istituzione del Consorzio nazionale imballaggi (CONAI) - 3. Le funzioni svolte dal CONAI; 3.1. Natura giuridica del Consorzio e adesione dei soggetti produttori e utilizzatori di imballaggi; 3.2. I Consorzi di filiera; 3.3. Il contributo ambientale CONAI: obbligatorietà del contributo come forma di finanziamento ex lege per la tutela ambientale - 4. Modelli di gestione degli imballaggi a confronto: il prelievo del contributo ambientale nelle più significative esperienze europee; 4.1. Quadro giuridico di riferimento; 4.2. Meccanismi di finanziamento del sistema di recupero - 5. Considerazioni conclusive.

### *1. Premessa*

Il concetto di rifiuto assurge a componente essenziale della moderna economia, da un lato per la rilevanza economica che ruota attorno al cosiddetto “mercato dei rifiuti”, dall'altro per i risvolti che emergono in tema di tutela ambientale.

Entrambi questi aspetti sono alla base dell'emanazione del primo degli interventi comunitari in materia, la direttiva 16 giugno 1975, n. 442, che ha fornito una generica definizione di rifiuto solido urbano<sup>1</sup> non priva di successive integrazioni.

A livello comunitario la definizione sopra richiamata ha subito specificazioni importanti attraverso la regolamentazione di ambiti specifici del più ampio settore dei rifiuti quali quello inerente alla gestione dei rifiuti pericolosi con l'emanazione della direttiva 12 dicembre 1991, n. 689 e quello relativo agli imballaggi e ai rifiuti di imballaggio disciplinato dalla direttiva 20 dicembre 1994, n. 62.

La giurisprudenza della Corte di giustizia è poi intervenuta più volte per chiarire l'ambito di applicazione della normativa comunitaria sui rifiuti indagando sia l'aspetto

<sup>1</sup> Nella citata direttiva è rifiuto qualsiasi sostanza o oggetto che rientri nelle categorie riportate nell'allegato I e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi.

In relazione alla definizione di rifiuto solido urbano nel nostro diritto interno è intervenuto il D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito nella legge 8 agosto 2002, n. 178, che ne ha fornito l'interpretazione autentica.

Si v. N. PENNELLA, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido urbano ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass.trib.*, 2003, 692 e segg.

soggettivo della nozione, che coincide con il sussistere dell'*animus dereliquendi* del detentore di rifiuti, ma anche il profilo oggettivo, precisando il carattere soltanto indicativo delle tipologie indicate nelle direttive in materia.<sup>2</sup>

Ne consegue che fra i rifiuti moderni si possono certamente ascrivere anche quelli derivanti dagli imballaggi di cui nell'epoca contemporanea si rileva un elevato incremento derivante dalla necessità di trasportare la merce prodotta negli stabilimenti industriali, spesso dislocati in periferia, fino ai centri urbani, dove avviene la fase di vendita.

Nel presente contributo si cerca di fornire un quadro d'insieme sullo stato di armonizzazione delle norme che disciplinano il settore degli imballaggi presenti già in epoca anteriore alla direttiva 94/62/CE ovvero emanate in attuazione dei principi posti a livello comunitario.

L'impianto normativo di ogni Stato membro deve essere poi inquadrato nel più ampio fenomeno della fiscalità ambientale laddove si assista all'istituzione di sistemi di tassazione o di finanziamento a diverso titolo previsti in relazione alla raccolta e lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio.

L'analisi delle soluzioni adottate dai singoli Stati, con particolare riferimento all'esperienza italiana, consente una riflessione sui presupposti che giustificano la presenza di tributi ambientali anche nel settore degli imballaggi ed evidenzia ipotesi di gestioni alternative della tutela ambientale che sfruttano meccanismi di autoregolamentazione del mercato.

## 2. La disciplina dei rifiuti di **packaging** nella normativa comunitaria ed interna

### 2.1. Gli obiettivi di recupero degli imballaggi fissati nella Direttiva 94/62/CE

Al fine di armonizzare le diverse disposizioni degli Stati membri concernenti la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio, la Comunità europea ha emanato la direttiva 94/62/CE<sup>3</sup>, cosiddetta direttiva *packaging* che pone precisi obiettivi di recupero e di riciclaggio dei rifiuti di imballaggio, nell'ottica di una riduzione della quantità globale prodotta e al fine di attenuare la tossicità della loro composizione.

Gli obiettivi, fissati tenendo conto delle differenze esistenti fra gli Stati membri ed in modo tale da non creare distorsioni della concorrenza, sono stabiliti di volta in volta ogni quinquennio e nel 2001 sono stati aggiornati, apportando significative modifiche alla loro originaria formulazione.

Per la realizzazione degli obiettivi, la stessa direttiva ha previsto l'istituzione, presso i singoli Stati, di sistemi di restituzione, recupero e raccolta degli imballaggi, con il coinvolgimento di tutte le parti interessate, pubbliche e private.

L'attività di recupero e di riciclaggio, conformemente al principio "chi inquina paga", è infatti destinata ad impegnare tutti coloro che sono coinvolti nella produzione, nell'uso, nell'importazione e nella distribuzione di imballaggi e di prodotti imballati.

<sup>2</sup> In tal senso le sentenze *Vessoso*, 28 marzo 1990, nn. C-206 e 207/88, *Zanetti*, 28 marzo 1990, n. c-359/88, *Tombesi*, 25 giugno 1997, n. c-304, *Inter-Environnement Wallonie ASBL*, 18 dicembre 1997, n. c-129/96.

<sup>3</sup> La direttiva in esame è stata recepita in Italia, con molto ritardo, con l'emanazione del D.L.vo 5 febbraio 1997, n. 22 (cosiddetto "decreto Ronchi"), che ha istituito il Consorzio nazionale imballaggi (CONAI), organismo costituito *ex lege* dalle imprese che producono o utilizzano gli imballaggi.

Ancor prima dell'emanazione della direttiva 94/62/CE, in alcuni Paesi della Comunità europea il problema del recupero e del riciclaggio degli imballaggi aveva trovato apposita regolamentazione in un sistema che sanciva la diretta responsabilità del produttore di imballaggi.<sup>4</sup>

Sulla nozione di imballaggi<sup>5</sup> è necessario fare riferimento alle definizioni contenute nell'articolo 3 della direttiva, dove appare di grande importanza la distinzione fra imballaggi primari, secondari e terziari.

Per imballaggio primario si intende quello destinato al consumatore o utente finale, ossia quello che costituisce un'unità finale di vendita pronta al consumo (la lattina di alluminio che contiene una bevanda).

L'imballaggio secondario è, invece, quello che raggruppa diverse unità di vendita (l'imballaggio di plastica che racchiude una serie di lattine), il quale può essere destinato al consumatore finale ovvero utilizzato per facilitare il rifornimento sugli scaffali di vendita.

In ultimo, l'imballaggio terziario è quello concepito in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita, anche raggruppando diversi imballaggi secondari.

Nelle definizioni contenute nella direttiva sono altresì esplicitate tutte le attività che, se poste in essere dai soggetti responsabili della gestione dei rifiuti, consentono la realizzazione degli obiettivi di recupero e riciclaggio.

Fra queste, *in primis*, l'attività di prevenzione nella produzione dei rifiuti di imballaggio, che consiste nella riduzione della quantità e della nocività per l'ambiente delle materie e sostanze utilizzate negli imballaggi, nonché nello sviluppo di prodotti e di tecnologie non inquinanti.

Per la realizzazione di tale attività, gli Stati membri devono predisporre dei programmi nazionali di prevenzione, che sono emanati previa consultazione di tutti gli operatori economici coinvolti nella gestione dei rifiuti di imballaggi.<sup>6</sup>

All'attività di prevenzione si aggiunge quella di riutilizzo che consiste nella creazione di contenitori concepiti in modo da poter essere reimpiegati più volte per l'uso originario, fino a quando l'imballaggio non più utilizzabile diventa rifiuto da imballaggio.

Il recupero del materiale di imballaggio, attuato mediante una trasformazione del materiale stesso, si realizza attraverso due distinte operazioni: il riciclaggio ed in recupero energetico<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Ci si riferisce all'Olanda, che già nel 1979 aveva affrontato in via normativa il tema della gestione dei rifiuti introducendo anche il concetto di responsabilità del produttore.

<sup>5</sup> L'articolo 3 della direttiva 94/62/CE definisce imballaggi "tutti i prodotti composti di materiali di qualsiasi natura, adibiti a contenere e a proteggere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, e ad assicurare la loro presentazione. Si precisa inoltre che anche tutti gli articoli "a perdere" utilizzati allo stesso scopo devono essere considerati imballaggi.

L'articolo 1 della direttiva 2004/12/CE (che modifica la direttiva 94/62/CE) ha ampliato la definizione di "imballaggio" facendovi rientrare anche "gli articoli progettati e destinati ad essere riempiti nel punto vendita e gli elementi usa e getta venduti, riempiti o progettati e destinati ad essere riempiti nel punto vendita, a condizione che svolgano la funzione di imballaggio."

<sup>6</sup> In conformità con tale previsione l'articolo 42 del D.L.vo 5 febbraio 1997, n. 22 (cosiddetto "decreto Ronchi") pone a carico del CONAI, organismo nazionale italiano che si occupa della gestione degli imballaggi, l'obbligo di elaborare il Programma generale di prevenzione e di gestione degli imballaggi, articolato per ciascuna tipologia di materiale.

<sup>7</sup> Per riciclaggio la direttiva intende il ritrattamento in un processo di produzione dei materiali di rifiuti per la loro funzione originaria o per altri fini, compreso il riciclaggio organico.

Il recupero energetico viene definito come l'utilizzazione di rifiuti di imballaggio combustibili quale mezzo per produrre energia mediante incenerimento diretto, con o senza altri rifiuti, ma con recupero del calore.

In relazione a queste ultime attività, nella direttiva 94/62/CE erano previsti i seguenti obiettivi:

recupero di almeno il 50 % e fino al 60% in peso dei rifiuti di imballaggio;  
riciclaggio di almeno il 25% e fino al 45% in peso di tutti i materiali di imballaggio, con un minimo del 15% in peso per ciascun materiale.

A seguito del processo di revisione degli obiettivi comunitari, nella direttiva 2004/127/CE sono stati fissati nuovi *target* minimi di riciclaggio, da conseguire entro il 31 dicembre 2008, distinti per singoli materiali, così definiti:

- 60% in peso per il vetro;
- 60% in peso per la carta ed il cartone;
- 50% in peso per i metalli;
- 22,5% in peso per la plastica;
- 15% in peso per il legno.

Da tale specificazione emerge l'importanza che assume l'utilizzo di diversi materiali per la composizione degli imballaggi e la necessaria specializzazione che deve caratterizzare le strutture idonee a realizzare le operazioni di recupero e di riciclaggio, nonché delle organizzazioni nazionali che si occupano della gestione dei sistemi di restituzione, raccolta e recupero.<sup>8</sup>

Al fine di monitorare il raggiungimento degli obiettivi sopra esposti, gli Stati membri raccolgono i dati relativi allo stato di avanzamento delle operazioni di recupero e predispongono una relazione biennale alla Commissione sull'attuazione della direttiva.

## 2.2. L'emanazione del decreto Ronchi e l'istituzione del Consorzio nazionale imballaggi (CONAI)

In Italia il decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (cosiddetto decreto Ronchi, dall'allora ministro dell'ambiente), emanato in attuazione della direttiva 94/62/CE, ha valore di legge quadro per la tutela dell'ambiente e la disciplina unitaria dei rifiuti.<sup>9</sup>

Nel recepire gli obiettivi posti a livello comunitario, il provvedimento definisce la gestione dei rifiuti come un'attività di pubblico interesse, da svolgere instaurando un principio di responsabilità condivisa fra tutti i soggetti coinvolti nella produzione, nella distribuzione, nell'utilizzo e nel consumo di beni da cui originano i rifiuti.

Per lo smaltimento dei rifiuti, attuato mediante la prevenzione, il riciclaggio ed il recupero dei materiali, sono sancite sia norme di carattere generale, che riguardano tutti i rifiuti, sia disposizioni integrative inerenti settori specifici, quali ad esempio quelle relative agli imballaggi (Titolo II).<sup>10</sup>

In tale sezione risulta ancor più accentuato il principio di responsabilità dei soggetti coinvolti nella produzione e nell'utilizzazione degli imballaggi, poiché sono disciplinate sia le modalità di partecipazione al sistema di recupero, sia gli obblighi posti a carico di ogni categoria coinvolta.

<sup>8</sup> L'importanza della specializzazione nella gestione dei diversi materiali emerge anche nell'esperienza italiana a proposito della creazione dei consorzi di filiera di cui all'articolo 40 del D.L.vo 5 febbraio 1997, n.22, di cui si dirà più avanti.

<sup>9</sup> Restano in vigore le disposizioni speciali che regolano la gestione di particolari categorie di rifiuti, ma solo se conformi ai principi contenuti nel decreto Ronchi ed adottate in attuazione di direttive comunitarie.

<sup>10</sup> Sono norme integrative dei principi generali anche le disposizioni in materia di gestione dei rifiuti di beni in polietilene, degli olii e grassi esausti vegetali e animali e delle batterie e accumulatori al piombo esausti.



Nel dettare le misure idonee a disciplinare la gestione degli imballaggi, il decreto legislativo precisa che l'incremento nella produzione di imballaggi eco-compatibili può essere perseguito solo qualora sia assicurata la libertà degli scambi all'interno del mercato unico e senza creare distorsioni o restrizioni alla concorrenza, ai sensi della direttiva 94/62/CE.

Risulterebbe, quindi, incompatibile con la normativa comunitaria la fissazione di un divieto di commercializzazione di imballaggi non riutilizzabili laddove tale *dictat* creasse discriminazioni all'interno del mercato.

Nel rispetto del principio di libertà degli scambi la responsabilità per la corretta gestione dei rifiuti di imballaggio è attribuita a diversi operatori economici fra cui, *in primis*, i produttori di imballaggi (fornitori di materiali di imballaggio, fabbricanti, trasformatori e importatori di imballaggi vuoti) e gli utilizzatori (commercianti, distributori, addetti al riempimento, utenti ed importatori di imballaggi pieni).

Questi soggetti, chiamati in prima persona a partecipare al raggiungimento degli obiettivi di riciclaggio e di recupero, svolgono funzioni differenziate in ragione del ruolo che rivestono all'interno del sistema economico.

Scendendo nel dettaglio, i produttori devono assicurare la raccolta dei rifiuti di imballaggi secondari e terziari, ritirare i rifiuti di imballaggio provenienti dalla raccolta differenziata effettuata dal gestore del servizio pubblico e garantire le operazioni di recupero e riciclaggio.

Gli utilizzatori invece devono assicurare la raccolta degli imballaggi primari che saranno conferiti in raccolta differenziata e collaborare alla raccolta degli imballaggi secondari e terziari.<sup>11</sup>

Anche la Pubblica Amministrazione è titolare di obblighi specifici in relazione allo smaltimento dei rifiuti di imballaggio che si sostanziano nell'organizzazione di sistemi adeguati di raccolta differenziata, attività che a sua volta consente una partecipazione diretta alla tutela ambientale da parte del consumatore.

Per esigenze di coordinamento fra i diversi compiti assegnati agli operatori economici interessati alla gestione dei rifiuti di imballaggio, il decreto Ronchi ha istituito il Consorzio nazionale imballaggi (CONAI), cui aderiscono obbligatoriamente i produttori e gli utilizzatori di imballaggi<sup>12</sup>, ed i Consorzi di filiera, a cui aderiscono soltanto i primi.

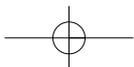
### 3. Le funzioni svolte dal CONAI

#### 3.1. Natura giuridica del Consorzio e adesione dei soggetti produttori e utilizzatori di imballaggi

Il Consorzio nazionale imballaggi (CONAI) è un soggetto di diritto al quale è riconosciuta personalità giuridica di diritto privato, istituito con la finalità di assicurare il raggiungimento degli obiettivi di recupero e di riciclaggio indicati nel decreto Ronchi.

<sup>11</sup> L'articolo 38, comma 4°, del decreto precisa che "gli utilizzatori sono tenuti a ritirare gratuitamente gli imballaggi usati secondari e terziari nonché a consegnarli in un luogo di raccolta organizzato dal produttore e con lo stesso concordato."

<sup>12</sup> L'istituzione del CONAI è stata imposta nel termine di centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto Ronchi (5 febbraio 1997).



È un Ente che non ha fini di lucro ed è retto da uno statuto approvato con decreto dal Ministro dell'ambiente e dal Ministro dell'industria in data 29 ottobre 1997.

Oltre al perseguimento degli obiettivi indicati dalla legge, il Consorzio svolge una funzione di raccordo fra le attività svolte dalla Pubblica Amministrazione, responsabile dell'organizzazione dei sistemi di raccolta differenziata (che consentono al consumatore di conferire al servizio pubblico i rifiuti domestici) e gli altri operatori economici.

A tal fine il CONAI promuove accordi di programma con le regioni e gli Enti locali finalizzati a dare attuazione ai programmi di prevenzione elaborati sulla base di quanto prescritto dalla normativa comunitaria.

Un esempio è costituito dall'accordo di programma quadro che il CONAI stipula, ai sensi dell'articolo 41, comma 3°, del D.L.vo 22/1997, con l'Associazione nazionale dei Comuni d'Italia (ANCI)<sup>13</sup> che stabilisce:

1. i costi della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio da versare ai Comuni come corrispettivo per i servizi resi;
2. gli obblighi e le sanzioni posti a carico delle parti contraenti;
3. le modalità di raccolta dei rifiuti da imballaggio in relazione alle esigenze delle attività di riciclaggio e di recupero.

Per lo svolgimento delle proprie attribuzioni il Consorzio si autofinanzia con i proventi conseguiti dalle attività svolte e con i contributi corrisposti dai consorziati.

L'iscrizione al CONAI è infatti obbligatoria<sup>14</sup> per tutti i produttori e gli utilizzatori di imballaggi primari, secondari e terziari, che sostengono i costi per il recupero ed il riciclaggio dei rifiuti tramite il pagamento della quota di adesione<sup>15</sup> al Consorzio e la corresponsione di un contributo ambientale parametrato alla natura dei materiali utilizzati per gli imballaggi e all'ammontare degli stessi utilizzati.

Le somme dovute dai consorziati a fronte dei suddetti costi sono determinate in funzione della quantità, del peso, e della tipologia di materiale di imballaggio immesso sul mercato, nonché dei costi connessi alla raccolta, riciclaggio e recupero di ciascuna tipologia di materiale, secondo criteri di economicità e di efficienza.<sup>16</sup>

Tale specificazione comporta che i costi di riciclaggio risultano essere direttamente proporzionali all'impatto ambientale del singolo materiale<sup>17</sup> utilizzato per la realizzazione degli imballaggi, senza che gli oneri di gestione delle operazioni di recupero di un prodotto considerato "altamente inquinante" siano traslati sui costi relativi ad un altro meno nocivi.

<sup>13</sup> L'Accordo quadro tra CONAI e l'Associazione nazionale dei Comuni d'Italia (ANCI) - attualmente in fase di rinnovo - è stato stipulato l'8 luglio 1999 e ha una durata di 5 anni a decorrere dal 1° gennaio 1999 (fino al 31 dicembre 2003).

<sup>14</sup> L'obbligo di adesione al CONAI per i produttori e gli utilizzatori di imballaggi è stato introdotto con la legge 426/1998, successivamente all'emanazione del decreto Ronchi, e l'inadempimento è punito con l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria.

<sup>15</sup> La quota di adesione al CONAI si compone di una componente fissa e di una variabile, calcolata sulla base della categoria di appartenenza del consorziato. Si versa una sola volta, ma può essere adeguata ogni anno a discrezione del consorziato.

Le aziende di nuova costituzione o quelle che iniziano una nuova attività che comporta produzione o utilizzo di imballaggi devono aderire al Consorzio entro un mese dalla data di inizio dell'attività, prendendo come riferimento la data della prima fattura ricevuta o emessa.

<sup>16</sup> Vedi articolo 14, lettera b), dello Statuto CONAI.

<sup>17</sup> In tal senso, a titolo esemplificativo, si pensi al diverso impatto ambientale del vetro rispetto alla plastica.

### 3.2. I Consorzi di filiera<sup>18</sup>

I produttori di imballaggi, se non si organizzano in modo autonomo, ovvero non mettono in atto un sistema cauzionale, possono adempiere i loro obblighi di ritiro, raccolta, recupero e riciclaggio dei rifiuti di imballaggio costituendo un consorzio per ciascuna tipologia di materiale prodotto.

La costituzione di tali consorzi, detti Consorzi di filiera<sup>19</sup>, è prevista dall'art. 40 del decreto Ronchi che li definisce, persone giuridiche di diritto privato, non aventi fine di lucro.

Questi Enti hanno il compito di organizzare il recupero degli imballaggi usati, la raccolta dei rifiuti di imballaggi secondari e terziari su superfici private, il ritiro degli imballaggi conferiti al servizio pubblico (su indicazione del CONAI) e il riciclaggio dei rifiuti di imballaggio.

Attualmente sono stati istituiti sei Consorzi di filiera, ognuno per ciascuna tipologia di materiale di imballaggio, rappresentativi degli operatori economici (in genere imprenditori) del settore cui ciascun consorzio si riferisce.

I Consorzi di filiera sono i seguenti:

Consorzio nazionale acciaio (CNA);

Consorzio imballaggi alluminio (CIAL);

Consorzio nazionale recupero e riciclo degli imballaggi a base cellulosica (COMIECO)

Consorzio nazionale per il recupero e il riciclaggio degli imballaggi di legno (RILEGNO);

Consorzio nazionale per il recupero degli imballaggi di plastica (COREPLA);

Consorzio recupero vetro (COREVE).

I Consorzi di filiera curano le relazioni con le autorità locali che gestiscono i sistemi di raccolta differenziata e stipulano a tal fine apposite convenzioni con i comuni e le società di gestione dei servizi di raccolta differenziata.

Questi accordi hanno ad oggetto sia la determinazione del corrispettivo che il Consorzio corrisponde all'autorità locale (per conto del CONAI) per l'attività di raccolta differenziata, sia le modalità di ritiro dei rifiuti raccolti che deve essere effettuata dall'Ente in prima persona.

I Consorzi di filiera traggono i mezzi finanziari necessari per il loro funzionamento dai contributi obbligatori corrisposti dai produttori di imballaggi che li partecipano attraverso il versamento di una quota di adesione, nonché dai proventi derivanti dalla cessione dei rifiuti di imballaggio e dalla gestione patrimoniale del fondo consortile.

### 3.3. Il contributo ambientale CONAI: obbligatorietà del contributo come forma di finanziamento ex lege per la tutela ambientale

Il contributo ambientale rappresenta lo strumento mediante il quale il CONAI ripartisce fra i produttori e gli utilizzatori di imballaggi i costi della raccolta differenziata, del riciclaggio e del recupero dei rifiuti di imballaggi primari, secondari e terziari<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> I consorzi di filiera rientrano nella previsione dei consorzi obbligatori di cui all'articolo 2616 del codice civile.

<sup>19</sup> I Consorzi di filiera, al pari del CONAI, sono retti da uno statuto approvato con decreto del Ministro dell'ambiente e del Ministro dell'industria, che assume un ruolo primario nella regolamentazione delle attività istituzionali.

<sup>20</sup> Fra le funzioni svolte dal CONAI, l'articolo 41, comma 2°, lettera h), del decreto Ronchi dispone che il Consorzio. "ripartisce tra i produttori e gli utilizzatori i costi della raccolta differenziata, del riciclaggio e del recupero dei rifiuti di imballaggi primari, o comunque conferiti al servizio di raccolta differenziata, in proporzione alla quantità totale, al peso ed alla tipologia del materiale di imballaggio immessi sul mercato nazionale, al netto delle quantità di imballaggi usati riutilizzati nell'anno precedente per ciascuna tipologia di materiale."

Il prelievo, che costituisce la principale forma di finanziamento del sistema CONAI, si applica in uno stato particolare del ciclo di vita degli imballaggi denominato “prima cessione”, che corrisponde al momento in cui l’imballaggio abbandona il ciclo di produzione per essere utilizzato nel territorio italiano.

Più in dettaglio, ai sensi dell’articolo 7 dello Statuto CONAI, per “prima cessione” si intende la cessione effettuata nel territorio nazionale dal soggetto obbligato ad addebitare il contributo dell’imballaggio al primo utilizzatore ovvero ad un autoproduttore.

Gli autoproduttori sono quei soggetti che acquistano materie prime al fine di fabbricare loro stessi gli imballaggi con cui confezionare i propri prodotti e sono considerati a tutti gli effetti utilizzatori.

In tal caso sarà il produttore<sup>21</sup> della materia prima necessaria per produrre l’imballaggio ad addebitare all’autoproduttore il contributo.

La *ratio* sottostante l’applicazione del contributo obbligatorio è quella di gravare gli imballaggi che sono oggetto di smaltimento sul territorio italiano.

Per tale motivo anche gli importatori italiani di imballaggi prodotti all’estero, siano essi vuoti o pieni, scontano il prelievo, mentre, al contrario, gli imballaggi prodotti in Italia se lasciano il territorio dello Stato per essere utilizzati in un altro paese sono esentati dall’obbligo.

Il contributo ambientale deve essere esposto in fattura dal produttore che effettua nel territorio nazionale la prima cessione ad un utilizzatore, ovvero dal fornitore che cede il materiale ad un autoproduttore, indicando l’ammontare dovuto e la tipologia di imballaggio oggetto di cessione.<sup>22</sup>

Per esigenze di trasparenza, l’indicazione in fattura<sup>23</sup> deve essere effettuata anche da tutti gli utilizzatori successivi fino alla distribuzione quando, al momento della vendita del bene al consumatore finale, il contributo sarà internalizzato nel prezzo.

Gli incassi derivanti dall’applicazione del contributo ambientale sono solo in parte destinati a fronteggiare le spese derivanti dall’espletamento delle funzioni del CONAI.

Una quota del riscosso è incassata in nome e per conto dei Consorzi di filiera ed è destinata a finanziare i corrispettivi che tali organismi corrispondono agli Enti locali per lo svolgimento dell’attività di raccolta differenziata dei rifiuti.

Sono quindi i produttori che riscuotono, per conto del Consorzio, il contributo ambientale da utilizzatori e autoproduttori tramite l’esposizione nella fattura di vendita di quanto dovuto.

Per la liquidazione del riscosso, i produttori che aderiscono al CONAI presentano, utilizzando apposita modulistica, una dichiarazione periodica in cui sono contenuti i dati relativi alle cessioni assoggettate al contributo e gli ammontari da versare per ciascun materiale.

<sup>21</sup> Il produttore della materia prima è tenuto ad esporre il contributo ambientale nella fattura di vendita ed effettuare la dichiarazione periodica al CONAI.

<sup>22</sup> Il contributo ambientale esposto in fattura di vendita è imponibile ai fini dell’IVA come prestazione accessoria, ai sensi degli articoli 12 e 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, quindi va assoggettato alla medesima aliquota IVA degli imballaggi oggetto della cessione.

<sup>23</sup> L’esposizione in fattura al momento di cessione dell’imballaggio agli utilizzatori successivi al primo non deve essere obbligatoriamente distinta per peso e materiale degli imballaggi, ma può essere sostituita con una formula semplificata quale “Contributo ambientale CONAI assolto.”

Questa dicitura segnala all’acquirente che il prelievo è stato correttamente imposto a monte della vendita ed il contributo internalizzato nel costo delle merci.

Passando ad indagare la qualificazione giuridica del contributo in esame, tale operazione appare di difficile definizione posto che sulla nozione di contributi ascrivibili alla categoria generale dei tributi rileva la necessità di un collegamento funzionale tra una spesa effettuata da un Ente pubblico e il relativo vantaggio che ne deriva per il soggetto obbligato.<sup>24</sup>

Nell'ambito dei rifiuti di imballaggio il fine che si persegue mediante la riscossione del contributo CONAI non è certo quello di far sì che il soggetto obbligato concorra ad una spesa pubblica che gli reca vantaggio, bensì quello di far gravare sui soggetti che immettono sul mercato prodotti con elevato tasso inquinante i costi relativi alla riparazione o prevenzione dei danni ambientali derivanti dalla circolazione di questa tipologia di rifiuti.

Sulla possibile natura fiscale del contributo ambientale CONAI osta oltretutto la circostanza che il versamento è effettuato nei confronti di un soggetto, che pur se istituito da una legge, è di stampo privatistico e non ha poteri propriamente coercitivi nei confronti dei consociati<sup>25</sup>, salva la possibilità di applicare sanzioni pecuniarie ai soggetti controllati in caso di inadempimento.

Il contributo ambientale non ha natura di imposta bensì di "finanziamento imposto" in quanto dovuto a fronte della gestione da parte del CONAI del sistema degli imballaggi e quindi volto a coprire i costi derivanti da tale struttura.

Con certezza si può dire che il contributo in esame (così come la quota di adesione al Consorzio) trova la sua legittimazione direttamente nelle disposizioni comunitarie.

In particolare, l'articolo 7 della direttiva 94/62/CE dispone che è prevista la possibilità di istituire tariffe nazionali imposte agli operatori economici per accedere ai sistemi di restituzione, raccolta e recupero degli imballaggi.<sup>26</sup>

In Italia, diversamente che in altri Paesi dell'Unione<sup>27</sup>, la creazione di un Ente di diritto privato, il CONAI, che gestisce in maniera accentrata il problema dei rifiuti di imballaggio, ha carattere di peculiarità.

In tale quadro il contributo ambientale può ben essere considerato una prestazione patrimoniale imposta dalla legge<sup>28</sup>, devoluta ad un soggetto che non ha natura pubblicistica ma svolge funzioni di pubblico interesse.

<sup>24</sup> Così FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 72, che propende per la natura tributaria dei soli contributi in senso proprio, caratterizzati da un rapporto causale fra opera pubblica e vantaggio per il soggetto privato, di cui l'unica ipotesi nell'ordinamento vigente è rappresentata dal contributo di urbanizzazione previsto dalla legge 28 gennaio 1977, n. 10 dovuto dal costruttore in caso di concessione per l'esecuzione di un'attività edilizia.

<sup>25</sup> In questi termini GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in "Rass. Trib.", 1999, 115, secondo cui in Italia si assiste ad una carenza di imposte che colpiscono i prodotti inquinanti a fronte di utilizzo di strumenti di protezione ambientale non fiscali di cui i consorzi obbligatori, fra cui il CONAI, rappresentano l'esempio più evidente.

<sup>26</sup> In tal senso l'articolo 15 della direttiva, in relazione agli strumenti economici adottati per la realizzazione degli obiettivi, aggiunge che "In assenza di misure a livello comunitario, gli Stati membri possono adottare, conformemente ai principi che informano la politica delle Comunità in materia di ambiente, tra cui il principio *chi inquina paga*, e nell'osservanza degli obblighi derivanti dal trattato, misure per promuovere gli stessi obiettivi."

Ciò sembrerebbe legittimare anche la presenza di prelievi di natura fiscale destinati a finanziare il raggiungimento degli obiettivi.

<sup>27</sup> L'attuazione della direttiva 94/62/CE nei Paesi della Comunità europea sarà oggetto del prossimo paragrafo.

<sup>28</sup> Una prestazione patrimoniale imposta dal decreto Ronchi all'articolo 38, comma 9°, conformemente ai principi in materia di riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione.

La scelta di non istituire un sistema impositivo di carattere fiscale per far fronte alle spese derivanti dalla gestione del servizio pubblico di recupero e riciclaggio di imballaggi non deriva da una preclusione legislativa.<sup>29</sup>

Al contrario, il complesso sistema CONAI, che si compone di diversi attori impegnati in una gestione integrata del “problema rifiuti”, è stato istituito al fine di evidenziare fra le parti coinvolte il principio di “responsabilità condivisa”, che con l’istituzione di un prelievo di natura strettamente fiscale non avrebbe trovato piena realizzazione.

Resta indubbio che le motivazioni che hanno spinto il legislatore all’istituzione del contributo ambientale CONAI sono le medesime che potrebbero giustificare in futuro la presenza di un tributo ambientale anche nel settore dei rifiuti di imballaggio.

#### 4. Modelli di gestione degli imballaggi a confronto: il prelievo del contributo ambientale nelle più significative esperienze europee

##### 4.1. Quadro giuridico di riferimento

La direttiva 94/62 CE si è limitata a fissare i principi e gli orientamenti generali in materia di gestione dei rifiuti di imballaggio, delegando ai Paesi membri l’individuazione, caso per caso, delle soluzioni operative da adottare per il raggiungimento degli obiettivi di recupero e riciclaggio.

All’atto del recepimento, il quadro europeo presentava forti disomogeneità dovute alla contemporanea presenza di Paesi dotati di una normativa interna che disciplinava in modo dettagliato il settore oggetto di armonizzazione,<sup>30</sup> ed altri che per la prima volta affrontavano la tematica degli imballaggi.

In questo scenario l’Olanda ha rappresentato un esempio di nazione fortemente ambientalista.

Ante direttiva si è infatti connotata per la produzione di una normativa dettagliata sui rifiuti ed per la stipula di accordi volontari (*Covenant*) per la definizione condivisa di target ambientali siglati con le parti sociali interessate al problema, da un lato le imprese rappresentate dalle associazioni di categoria, dall’altro le associazioni ambientaliste e le Comunità locali.

Nonostante i punti di partenza fossero fra loro lontani, influenzando i tempi di recepimento della direttiva, le soluzioni operative adottate dai diversi stati possono essere ricondotte ad uno schema unitario.

In molti Paesi le legislazioni nazionali hanno creato delle Istituzioni di diritto privato (associazioni o consorzi di imprese) che esercitano un ruolo di interesse pubblico ed alle quali aderiscono i soggetti responsabili della gestione del sistema degli imballaggi.

<sup>29</sup> Ciò è dimostrato a livello nazionale dalla presenza del tributo per il conferimento dei rifiuti in discarica, disciplinato dall’articolo 3, comma 24° e seguente, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, che grava sui soggetti che esercitano attività d’impresa di stoccaggio dei rifiuti.

Nel panorama comunitario si veda l’esperienza della Danimarca che in recepimento della direttiva *packaging* ha istituito un sistema di tasse sugli imballaggi immessi al consumo.

<sup>30</sup> La Francia già nel 1975 aveva disciplinato con la L. n. 75/633 i principali problemi di smaltimento dei rifiuti.

Il settore degli imballaggi ha trovato invece autonoma regolamentazione nel 1992 con il decreto n. 92/377, adeguato successivamente alla direttiva *packaging*, che ha connotato il sistema giuridico francese per una netta separazione fra i rifiuti di imballaggio domestici e non domestici (industriali e commerciali).

Le Istituzioni, finanziate a diverso titolo dai soggetti responsabili, si accollano le responsabilità di organizzazione dei meccanismi di recupero e riciclo dei materiali immessi sul mercato, creando sinergie con le Autorità locali per la gestione integrata della raccolta differenziata dei rifiuti.<sup>31</sup>

In altri Paesi, dove non sono state istituite organizzazioni di scopo ovvero l'adesione alle Istituzioni autorizzate dagli Stati alla gestione degli imballaggi è facoltativa, sono i soggetti responsabili *ex lege* ad assolvere gli obblighi di recupero e riciclo in prima persona, sopportandone tutti gli oneri.<sup>32</sup>

Fra tali oneri deve annoverarsi quello inerente alla creazione di sistemi di raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che viene affidato alle Autorità locali solo nei Paesi in cui ancor prima della direttiva *packaging* esisteva un efficiente sistema pubblico di raccolta, mentre negli altri casi viene demandato ad aziende specializzate.

Nella creazione dei sistemi di gestione dei rifiuti di imballaggio, alcune realtà si caratterizzano per la contemporanea presenza di Istituzioni di diritto pubblico e di diritto privato, le prime spesso con mere funzioni di coordinamento, le seconde delegate allo svolgimento delle attività sul territorio.

È il caso del Regno Unito dove sono presenti quattro Agenzie territoriali, una per ogni regione, cui sono affidati compiti di pianificazione delle politiche regionali in materia di rifiuti, nonché compiti di ispezione e monitoraggio.

Le Agenzie collaborano con le diverse Istituzioni autorizzate, create liberamente dai produttori ed utilizzatori di imballaggi nel rispetto delle caratteristiche fissate dalla legge per l'ottenimento del riconoscimento.

L'Italia rappresenta l'unico Paese caratterizzato per una gestione accentrata del sistema imballaggi.

Il CONAI agisce in una sorta di monopolio in quanto è l'unico soggetto a cui la legge italiana riconosce il diritto di gestire le problematiche di riciclaggio e selezione dei rifiuti e soprattutto di riscuotere i contributi imposti ai soggetti responsabili.

In linea generale può però riconoscersi un ruolo da protagonista di queste istituzioni che quindi sorgono o per atto legislativo, è il caso del CONAI, ovvero per iniziativa dei singoli ma nel rispetto delle linee guida tracciate dalla legislazione in materia che prevede l'apposizione di un visto di conformità dalle autorità competenti.

#### 4.2. Meccanismi di finanziamento del sistema di recupero.

La direttiva 94/62 CE ha introdotto in tutti i Paesi membri il principio della responsabilità condivisa della gestione e dello smaltimento dei rifiuti di imballaggio con coinvolgimento di tutti coloro che partecipano alla filiera del *packaging*.

La normativa comunitaria ha inteso, infatti, rendere questi soggetti protagonisti della tutela ambientale attribuendo loro gli oneri derivanti dalle operazioni di recupero dei materiali immessi sul mercato ma lasciando al contempo ampia libertà in merito alla realizzazione degli obiettivi.

<sup>31</sup> Il ruolo delle Istituzioni autorizzate è centrale in alcuni Paesi, il CONAI in Italia ne è l'esempio più evidente, e quasi marginale in altri (Irlanda e Svezia) dove l'istituzione riveste una funzione di solo coordinamento e raccordo amministrativo, delegando l'effettiva gestione del sistema ad altre organizzazioni.

<sup>32</sup> In alcuni Paesi, ad esempio Austria ed Irlanda, al fine di promuovere le Istituzioni autorizzate, la legislazione nazionale fissa obiettivi di recupero più alti nel caso in cui i soggetti obbligati scelgano l'autogestione.

La responsabilità economica che ha investito gli operatori del settore ha comportato per gli stessi l'obbligo di finanziare il sistema, assolto in molti casi attraverso la corresponsione di un contributo ambientale (*fee*) devoluto alle organizzazioni che si occupano della gestione del sistema e curano i rapporti con le Autorità locali.

Il contributo ambientale, che rappresenta la modalità più diffusa di copertura dei costi relativi allo smaltimento dei rifiuti di imballaggio, è di norma modulato sulla base delle quantità di materiali utilizzate o della tipologia utilizzata.

In un solo paese, la Danimarca, si è optato per un sistema di finanziamento basato sull'imposizione fiscale.

In generale, la struttura del sistema danese prevede un ruolo centrale delle amministrazioni locali cui è demandato il compito di realizzare gli obiettivi di riciclaggio e di implementare le politiche di prevenzione nella produzione dei rifiuti.

Nell'esecuzione dei compiti di raccolta, selezione e recupero le autorità locali possono organizzarsi autonomamente o affidarsi a società specializzate obbligate ad eseguire le operazioni secondo quanto prescritto nei regolamenti predisposti dagli organismi pubblici.

In tale contesto sono stati stipulati accordi volontari (*voluntary agreement*) tra le rappresentanze degli industriali danesi e l'Agenzia per la protezione ambientale danese (DEPA) per consentire un efficace recupero dei contenitori di bevande e degli imballaggi cd. da trasporto.

Tali accordi non hanno un'efficacia giuridica bensì rilevano solo politicamente come impegno morale delle industrie coinvolte nell'utilizzo dei materiali di imballaggio, ma si deve rilevare che nella prassi, nel caso in cui le parti rispettino gli impegni sottoscritti, le Autorità pubbliche si astengono dall'emanazione di norme fiscali sulle materie oggetto dell'accordo.

Sul versante legislativo, il sistema danese ha scelto di includere i principi dettati dalla direttiva nella normativa attinente al più ampio settore dei rifiuti, senza produrre una legislazione specifica inerente al settore degli imballaggi.

Le uniche leggi emanate a seguito del recepimento delle disposizioni comunitarie sono quelle concernenti le norme fiscali.

In particolare, il piano di copertura dei costi per gli anni 1998-2004 (*Waste Management Plan*) ha previsto l'istituzione di tasse o tariffe differenziate in base alla percentuale di eco-contabilità dei materiali utilizzati dai produttori di imballaggi.

In ultimo resta da chiarire che sebbene il finanziamento dei costi relativi al recupero dei materiali di imballaggio sia effettuato in via prevalente attraverso il contributo ambientale, ugualmente si assiste in molti Paesi all'istituzione di prelievi di natura impositiva di supporto alla normativa sul recupero in quanto finalizzati a disincentivare lo smaltimento in discarica dei rifiuti.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> A tale scopo nel Regno Unito è stata emanata la *Landfill Tax Regulations* che prevede due diverse forme di tassazione applicate al quantitativo di rifiuti destinati alla discarica, l'una destinata ai rifiuti potenzialmente inquinanti, l'altra che colpisce quelli derivanti da opere di costruzione o demolizione.

In Olanda la normativa sulla discarica costituisce un'esigenza ancora più pregnante a causa della situazione geografica e demografica del paese.

La falda acquifera è infatti facilmente contaminabile e la densità di popolazione molto elevata, per tali motivi nel 1995, sempre a supporto del recupero e riciclaggio dei rifiuti, è stata istituita una "eco-tassa" sullo smaltimento in discarica.

## 5. Considerazioni conclusive

Dopo aver effettuato una ricognizione dei sistemi di gestione dei rifiuti di imballaggio nei Paesi membri è opportuno evidenziare il substrato comune che lega le diverse legislazioni nazionali in materia ed i meccanismi di finanziamento di recupero e riciclaggio.

Si assiste certamente ad un preponderante utilizzo del meccanismo del contributo ambientale pur se riscosso secondo diverse modalità e con la partecipazione più o meno attiva delle Amministrazioni Pubbliche.

I contributi obbligatori, come già sottolineato in precedenza, hanno natura extra-tributaria e possono essere ricondotti alla categoria dei prezzi pubblici imposti, rispondendo ad una finalità di finanziamento diretto dei servizi di prevenzione del danno ambientale.

In quanto prestazioni patrimoniali imposte<sup>34</sup> con funzione corrispettiva del servizio erogato dall'Ente autorizzato, soggiacciono ai limiti della riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, ma sono estranei a verifiche sotto il profilo della capacità contributiva.<sup>35</sup>

In sostanza le scelte operate a livello comunitario dai singoli Paesi per quel che concerne lo specifico ambito degli imballaggi, certamente supportate da quel principio di responsabilità condivisa che permea la normativa in materia, sono volte all'utilizzo di strumenti economici assimilabili a tariffe funzionali al reperimento di risorse finanziarie destinate alla tutela ambientale.

La diffusione dei contributi ambientali in ambito UE deve far riflettere poiché è possibile che l'utilizzo di tali strumenti consenta rispetto all'istituzione di imposte ambientali una maggiore flessibilità di modulazione del riparto dei costi di gestione del sistema fra i soggetti obbligati.

Concludendo, sul fronte della fiscalità ambientale si rileva l'assenza di strumenti tributari specifici che colpiscano l'emissione inquinante imballaggio, ovvero che promuovano incentivi per il riciclaggio dei materiali utilizzati.

In tal senso, anche nel settore degli imballaggi, l'istituzione di imposte ambientali che traggano la legittimazione comunitaria dal noto principio "chi inquina paga" non sembra priva di senso poiché si è detto in precedenza dei limiti coercitivi dei soggetti delegati alla riscossione dei contributi.

Il tributo così immaginato dovrebbe rispondere, al contrario dei prelievi sopra esposti, al dettato dell'articolo 53 della Costituzione e quindi fondarsi su un fatto suscettibile di valutazione economica che esprima la capacità contributiva del soggetto passivo.

<sup>34</sup> Nella giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr. Corte cost., 29-1-1957, n. 4, Corte cost. 27-6-1959, n. 36) è prestazione patrimoniale imposta quella stabilita da un atto autoritativo come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso.

Si sostiene in dottrina (cfr. VIOTTO, *Tributo*, in "Digesto", IV ed., disc. priv., sez. comm., Vol. XVI, Torino, 1999) che la categoria della prestazioni patrimoniali imposte è più ampia di quella dei tributi in quanto la prima comprende in sé la seconda ma non si esaurisce in essa.

<sup>35</sup> In generale, cfr. GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., in Italia, a livello di imposizione locale, si assiste ad una distinzione fra strumenti tributari (vedi i tributi che colpiscono le emissioni di anidride solforosa e di ossido di carbonio) e strumenti tariffari (di cui i contributi in esame), questi ultimi, istituiti a fronte dell'erogazione di servizi ambientali (nel caso servizi di raccolta e recupero) necessari per prevenire il deterioramento ambientale, rispondono ad una funzione economico-ambientale non fiscale.

L'Autore auspica la costruzione di tributi ambientali in senso proprio i cui presupposti siano costituiti da unità fisiche, economicamente valutabili, che determinino danni ambientali.

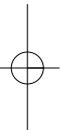
In questa ottica, il fatto che nel settore degli imballaggi i soggetti obbligati a concorrere alle spese di risanamento ambientale (produttori e utilizzatori) esercitino attività economiche in cui necessariamente si pone l'utilizzo di materiali di imballaggio potrebbe essere di ausilio per l'individuazione di fatti-indice di capacità contributiva.



## Bibliografia

- ARTINA , PISERONI , *Il versamento del contributo al CONAI*, in “Corriere tributario” n. 46/2003, pagg. 1703 - 1706
- BOCCACCI MARIANI , MEDUGNO, TROMBETTA, *La gestione degli imballaggi*, 2002, Piacenza
- BOZZOLI, *Il nuovo sistema di gestione dei rifiuti da imballaggio*, <http://www.tuttoambiente.it>
- CONAI, *Regolamento CONAI*, <http://www.conai.org>
- CONAI, *Il sistema europeo di gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio*, 2003, Milano
- CONAI, *Guida all'adesione a all'applicazione del contributo ambientale*, <http://www.conai.org>
- FANTOZZI, *Il diritto tributario* (Torino, 2003)
- GALLO-MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in “Rass. Trib.”, 1999, 115
- INGROSSO, M., *Contributi*, in “Digesto IV”. ed. Disc. priv., sez. comm., Vol. IV (Torino, 1989), 112
- MASCIOCCHI , *I consorzi di riciclaggio*, in “Il foro amministrativo”, 1997, pagg. 999 - 1020
- MAGLIA, CONAI: *concessionario di pubblico servizio*, <http://www.tuttoambiente.it>
- MEDUGNO M., *Rifiuti: dalla tassa alla tariffa*, <http://www.tuttoambiente.it>
- PICCIAREDDA - SELICATO *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*. (Milano 1996)
- PENNELLA, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido urbano ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in “Rass. Trib.”, 2003, 692
- PERNICE, *La gestione dei rifiuti di imballaggi: il Consorzio nazionale imballaggi e i consorzi di filiera*, “Le istituzioni del federalismo”, 1999, Milano.
- POGUTZ - TENTATI , *Dal rifiuto al prodotto*, 2002, Milano.
- VIOTTO, *Tributo*, in “Digesto”, IV ed. disc. priv., sez. comm., Vol. XVI (Torino, 1999) 221





## La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario

Pietro Selicato

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il parametro della capacità contributiva tra punti fermi e tendenze evolutive - 3. Il principio comunitario "chi inquina paga" e i suoi riflessi in materia fiscale; 3.a) Il quadro giuridico comunitario in materia di protezione dell'ambiente; 3.b) La portata del principio "chi inquina paga" nel diritto comunitario; 3.c) I riflessi sul piano fiscale - 4. L'uso extrafiscale dell'imposizione ambientale - 5. L'impiego della tassa nelle politiche di tutela ambientale; 6. (segue) e dei contributi - 7. L'elemento ambientale come autonoma espressione di ricchezza imponibile: dai tributi di scopo all'imposta ambientale - 8. L'imposta ambientale quale nuova espressione del dovere di solidarietà economica - 9. Considerazioni conclusive.

### 1. Premessa

L'ambiente viene utilizzato nella definizione della fattispecie tributaria con due diverse modalità: talvolta esso è considerato lo scopo del tributo attraverso la previsione di una specifica destinazione del gettito al finanziamento di attività pubbliche rivolte alla sua salvaguardia; in altri casi è indicato come oggetto di tutela alla stregua di criteri extrafiscali che ispirano incentivi e disincentivi. In questa ottica si muovono gli orientamenti internazionali, che hanno inteso definire "environmental taxes" o "ecotaxes" tutti quei tributi "introduced for environmental reasons or having environmental effects independent of the motives behind the tax or charge"<sup>1</sup> o, comunque, comprendere i tributi ambientali tra gli "economic instruments in environmental policy"<sup>2</sup>. In tutte queste definizioni si rinviene una marcata finalizzazione dei tributi in esame alla funzione di indirizzo e coordinamento delle attività dei privati (siano esse di produzione o di consumo) a finalità di salvaguardia di livelli sostenibili nelle condizioni di vita.

A più ampie prospettive sembra essere orientata la definizione accolta in un recente studio promosso dalla Commissione europea<sup>3</sup>, secondo il quale "una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile è una unità fisica (o un suo sostitutivo o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sul-

<sup>1</sup> INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, Atti del Congresso di Firenze del 6 ottobre 1993, Seminar C - Environmental taxes and charges - 1.a. Introduction, p. 1.

<sup>2</sup> OECD, *Environmental taxes and green reform* (Paris, 1997). Un marcato orientamento dei tributi ambientali a finalità extrafiscali scaturisce dalla definizione di DASSESE, *Introduction générale*, in AA.VV., *Fiscalité de l'environnement, actes de la Journée d'études organisée à Louvain-La-Neuve le 23 avril 1993* (Bruxelles, 1994), p. 5., ove si afferma che "ce que fait l'originalité des «ecotaxes» au plan des principes le but de la taxe est de décourager, par son montant prohibitif, le comportement generateur de recettes".

<sup>3</sup> ATW RESEARCH, *Statistic on environmental taxes*, Bruxelles, maggio 1996.

l'ambiente quando è usato o rilasciato". In quest'ultima definizione viene istituita una relazione tra l'ambiente (*rectius*, la trasformazione ambientale) ed il tributo che non include alcuna indicazione in ordine alla destinazione del gettito o ai relativi effetti economici. Questa differente impostazione giustifica la collocazione dell'elemento ambientale all'interno della fattispecie tributaria e non, come in quelle richiamate in precedenza, soltanto all'esterno della stessa. Ciò comporta la possibilità di assumere tali condotte a fatti-indice di una autonoma capacità contributiva, visto non soltanto nell'ottica ristretta del prelievo indiretto (nella quale fino ad oggi il fenomeno è stato collocato) ma nella più vasta prospettiva della tassazione di nuovi indici di ricchezza che superi i tradizionali metodi di ricostruzione della potenzialità economica complessiva del contribuente e porti a delineare i contorni di un tributo ambientale generale da porre come alternativa o, quanto meno, come sostanziale integrazione di un moderno sistema tributario.

Nell'analisi che seguirà sarà dato un particolare risalto al ruolo giocato nella definizione dei criteri di riparto dei carichi pubblici dalle norme comunitarie in materia di protezione dell'ambiente, all'interno delle quali è codificato il principio "chi inquina paga". In particolare, sarà valutata l'incidenza di tale principio sulla nozione di capacità contributiva accolta in numerosi ordinamenti nazionali come fondamentale criterio di giustificazione, parametro e limite dei tributi.

## 2. Il parametro della capacità contributiva tra punti fermi e tendenze evolutive

Un tributo avente caratteristiche ambientali deve rispettare, come ogni altro, tutte le regole che di norma presiedono all'imposizione e, segnatamente, il principio della capacità contributiva. È un dato ormai acquisito, infatti, che in ogni pubblica entrata in cui ricorre il momento dell'autorità si debba rispettare il detto principio in modo da assicurare il rispetto delle garanzie di equità e di uguaglianza nella distribuzione del carico tributario riconosciute dalla Costituzione<sup>4</sup>. Accade spesso, inoltre, che in taluni atti e comportamenti ecologicamente rilevanti si possano rinvenire gli autonomi presupposti di una fattispecie dell'imposizione o, comunque, elementi tali da giustificare l'istituzione di un apposito tributo o da incidere sulla quantificazione dell'imponibile o dell'imposta<sup>5</sup>.

Pertanto, al fine di procedere utilmente nell'indagine sulla legittimità di tributi basati sul fattore ambientale, è indispensabile in primo luogo interrogarsi sul significato del termine "capacità contributiva" e su come tale significato si possa combinare con tale fattore

<sup>4</sup> Sul punto già MICHELI, *Corso di diritto tributario* (Torino, 1989), p. 92 ed ora FANTOZZI, *Il diritto tributario* (Torino, 2003), p. 33 ss., in part. 36-37, nonché VIOTTO, *Tributo*, in *Digesto*, Disc. priv., sez. comm., Vol. XVI (Torino, 1999), 221 ed ivi, in part., 235.

<sup>5</sup> In argomento, anche per riferimenti all'estrema varietà delle fattispecie esistenti, sia consentito rinviare a SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, in PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (Milano, 1996), p. 97-102. Per un'analisi dei singoli tributi con caratteristiche ambientali esistenti in Europa cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, COM(97) 9 Def del 26 marzo 1997. Sul punto anche GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, 115, nonché MARCHETTI, *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in "Fin. loc.", 2004, n. 3, 31. Per un'analisi accurata delle caratteristiche dei tributi ambientali, delle loro finalità, degli effetti che producono e dei possibili impieghi del relativo gettito cfr. OECD, *Implementation strategies for environmental taxes* (Paris, 1996).

nella definizione della fattispecie imponibile. Secondo la dottrina, sulla base di questo criterio è possibile distinguere i *tributi ambientali* in senso stretto, i quali assumono i comportamenti inquinanti come veri e propri presupposti impositivi, dai *tributi con funzione ambientale*, nei quali la tutela dell'ambiente rileva principalmente come finalità extrafiscale, assumendo la *funzione politico-sociale* di scoraggiare i comportamenti nocivi per l'ambiente o di incoraggiare quelli con esso compatibili<sup>6</sup>. A questo proposito, va anche sottolineato che negli studi economici elaborati nel tempo<sup>7</sup> il rapporto esistente tra la tassazione ambientale e le sue finalità viene esaminato diversamente, a seconda delle diverse teorie che ne sono state poste a fondamento, quali la teoria pigouviana<sup>8</sup>, quella basata sul principio "chi inquina paga"<sup>9</sup>, la teoria "del costo minore"<sup>10</sup> e quella del "doppio dividendo"<sup>11</sup>.

Secondo le impostazioni più recenti<sup>12</sup>, soltanto i tributi ispirati alla seconda, "chi inquina paga", ed alla terza, "del costo minore", delle teorie ora ricordate avrebbero come obiettivo esplicito il fine ambientale, prevedendolo come fine extrafiscale, mentre quelli

<sup>6</sup> Per questa classificazione (e per i corsivi) v. GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., spec. 117-118, ove si rileva che nella odierna sistematica della fiscalità ambientale si rinvengono esclusivamente tributi con funzioni ambientali, nei quali "il bene ambiente rimane necessariamente estraneo alla fattispecie tributaria, al presupposto del tributo, potendo solo configurarsi *tributi di scopo*". In senso conforme LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario - Parte speciale* (Milano, 2002), p. 319-320. Nella letteratura straniera, v., con conclusioni analoghe, BORGSMTIDT, *Eco-taxes in the framework of Community law*, in *EC Tax Review*, 1999/4, 228, ove, con riferimento ai tributi ambientali si precisa che "their function is the financing of certain environmental measures or, designed as regulatory charges, the discouraging of environmentally harmful or encouraging of environmentally friendly behaviour".

<sup>7</sup> Per una dettagliata analisi delle diverse teorie economiche poste a fondamento dell'imposizione ambientale v. MILNE, *Environmental taxation: why theory matters*, in MILNE - DEKETELAERE - KREISER - ASHABOR, *Critical issues in environmental taxation* (Richmond, 2004), p. 3.

<sup>8</sup> Questa teoria, che prende il nome del suo ideatore, A.C. Pigou, si basa sul valore economico del bene ambiente, che viene considerato come "diseconomia esterna" da includere tra gli elementi di costo del processo produttivo. Per approfondimenti PIGOU, *The economics of welfare* (Cambridge, 1932), traduzione italiana di Mario Einaudi, *Economia del benessere* (Torino, 1948). Per una ricostruzione giuridica dell'imposta ambientale nell'ottica pigouviana cfr. AMATUCCI, F., *Le fondamenta costituzionali dell'imposta ambientale* (Napoli, 1993), p. 11 ss..

<sup>9</sup> Il principio "chi inquina paga" è nato nell'ambito delle scienze economiche e solo in un secondo momento è stato recepito in norme giuridiche (comunitarie). In tal senso HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, (Madrid, 2000), p. 40-43. Per l'individuazione all'interno del principio "chi inquina paga" della base giuridica della tassazione ambientale v., inoltre, SELICATO, *Le politiche ambientali della Comunità Europea*, in PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (Milano, 1996), p. 49 ed ivi, sul punto, p. 72 ss.. Sulla incerta ampiezza dei contenuti economici del principio v. MILNE, *Environmental taxation ...*, cit., p. 5-9. Per ulteriori indicazioni cfr. *infra*, al par. 3.

<sup>10</sup> Secondo questa tesi, la tassazione costituirebbe uno strumento più efficiente (per l'appunto il "least cost abatement") rispetto alla imposizione di prescrizioni e divieti. Per riferimenti bibliografici v. MILNE, *Environmental taxation ...*, cit., p. 10, nt. 32.

<sup>11</sup> La teoria, elaborata dall'economista Pearce nel 1991 - del quale v. PEARCE, MARKANDYA, BARBIER, *Progetto per un'economia verde* (Il Mulino, Bologna, 1991) - e lanciata dalla Commissione europea nel Rapporto Delors del 1993, si basa sulla capacità della tassazione ambientale di generare efficienza nella struttura del sistema fiscale migliorando nel contempo il livello dell'occupazione. In argomento v., altresì OECD, *Environmental taxes ...*, cit., nonché ID., *Environmental taxes and competitiveness: an overview of issues, policy, options and research needs* (Paris, 2003), spec. p. 13-16. Per una recente analisi concettuale v. MAJOCCHI, *Greening tax mixes in OECD Countries: a preliminary assessment*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, 361, nonché ID., *Environmental taxes and border tax adjustment: an economic assesment*, ivi, 2002, I, 584, ove si commenta una proposta della Commissione europea al Consiglio europeo di Göteborg COM (2001) 264 final del 15 maggio 2001, che prevede l'impiego del gettito di una nuova imposta sull'energia nella riduzione dei contributi sociali sul lavoro dipendente. Critiche circa l'effettiva possibilità di conseguire il secondo dividendo (quello dell'incremento occupazionale) vengono avanzate da MUSU, *Introduzione all'economia dell'ambiente* (Bologna, 2000), p. 89-99, nonché da VILLANI, *Il prelievo fiscale ambientale in Italia e nei paesi del Nord Europa: problemi di gettito e di redistribuzione*, in MARZOVILLA - TRUPIANO - VILLANI, *Aspetti economici interni ed internazionali della tutela ambientale. Strumenti, commercio internazionale, fiscalità* (Bari, 2000), p. 151 ed ivi p. 165, ove si sostiene che "i più recenti dibattiti convergono nel ritenere che la riduzione dei contributi sociali e l'aumento delle tasse energetiche non aumentano il benessere sociale".

<sup>12</sup> MILNE, *Environmental taxation ...*, cit., p. 4, ove, peraltro, si osserva che la maggior parte dei tributi ambientali esistenti in concreto deve essere considerata "theoretically impure" in quanto non sempre riconducibile in modo certo ad un solo modello.

che si riportano alla quarta, quella del “doppio dividendo”, lo realizzerebbero soltanto in parte<sup>13</sup>. Nessun riflesso ambientale avrebbe invece l'introduzione di un tributo basato sulla prima di tali teorie (quella pigouviana), poiché in questo caso la tassazione sarebbe rivolta unicamente a ripristinare un equilibrio distributivo violato dal comportamento del soggetto inquinatore. Si ritiene, del resto, che la teoria pigouviana pura sarebbe difficilmente attuabile in concreto per la difficoltà di internalizzare completamente i costi sociali dell'inquinamento<sup>14</sup>.

Va osservato, peraltro, che se le teorie sopra richiamate assumono un ruolo fondamentale nella definizione della funzione di un determinato tributo nel quadro della politica fiscale (ed ambientale), esse rimangono totalmente estranee all'indagine sulla valutazione della legittimità del tributo in questione alla stregua dei principi fondamentali dell'ordinamento, salvo a spiegare una qualche utilità in sede eseguitica limitatamente alla ricostruzione della *ratio*, sotto il profilo della corretta valutazione del presupposto economico<sup>15</sup>.

Il problema da esaminare in questa sede è, dunque, quello di stabilire se, in quale forma ed in quale misura il fattore ambientale possa essere preso in considerazione all'interno del presupposto di un determinato tributo nel rispetto dei suddetti principi fondamentali. Senza ripercorrere le tappe del vasto ed articolato dibattito che in Italia si è sviluppato sull'argomento dopo l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana, è opportuno rammentare che la letteratura e la giurisprudenza della Corte costituzionale<sup>16</sup> hanno da tempo chiarito che:

- a) l'art. 53 Cost., nell'imporre al prelievo fiscale il parametro ed limite della capacità contributiva, fa riferimento alla capacità economica del soggetto passivo;

<sup>13</sup> Ancora MILNE, *Environmental taxation ...*, cit., sintesi alla Tav. 2, p. 14.

<sup>14</sup> Così OECD, *Implementation strategies ...*, cit., p. 23, ove di fronte alla constatazione di tale oggettiva difficoltà si osserva che “*a second-best approach, then, is to set a target for environmental improvement based on anticipated responses to changes in relative prices*”.

<sup>15</sup> Secondo l'opinione della scuola di Pavia, facente capo al GRIZIOTTI, nell'interpretazione della norma tributaria ci si doveva adeguare alla causa del tributo, desunta dalla simultanea considerazione dei profili politici, economici, giuridici e tecnici del fenomeno finanziario. Tale teoria, detta dell'interpretazione “funzionale”, è tramontata ormai da tempo, poiché si è scontrata con il precetto costituzionale della riserva di legge in materia tributaria. Per una più approfondita disamina di tali questioni cfr. AMATUCCI, A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. I-2 (Torino, 1994), p. 547 e, sul punto, p. 579 ss., nonché p. 593-594, rispettivamente per l'affermazione che “l'indagine economica, una volta creata la norma tributaria, non ha più ragione d'essere, perché si giustifica soltanto *de iure condendo* e perciò solo nei limiti della modifica di quella norma con altra da emanare” e che “il modo di considerazione economica, così inteso, non si pone accanto all'indagine giuridica, bensì, si inserisce in essa, diventandone un completamento indispensabile, in quanto permette di conoscere, nell'ambito della *ratio* della norma, i fini economici da essa perseguiti”.

<sup>16</sup> Per approfondimenti cfr. MOSCHETTI, *La capacità contributiva - 1) Profili generali*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Vol. I-1, p. 223, ed ivi p. 244 e ss., ove ampi riferimenti alla giurisprudenza della Corte costituzionale. Per una puntuale analisi degli orientamenti della Corte a partire dalla sua prima sentenza (la n. 1 del 14 giugno 1956, in “*Foro it.*”, 1956, I, 834), cfr. altresì BATISTONI FERRARA, Art. 53, in BRANCA - PIZZORUSSO (a cura di), “*Commentario della Costituzione*”, Tomo II (Bologna, 1994), p. 1. Per il riconoscimento al principio di capacità contributiva tradotto nell'art. 53 della nostra Costituzione della funzione di sancire il principio di uguaglianza nella materia tributaria cfr. UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, II. Ed. (Padova, 1999), p. 84 ss.. Un'approfondita analisi dell'evoluzione della dottrina e della giurisprudenza costituzionale sull'interpretazione del principio della capacità contributiva può essere rinvenuta in ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali* (Milano, 1996), spec. p. 263 ss. e p. 325 ss.. Commenti critici alle principali sentenze della Corte sui principi di capacità contributiva e di uguaglianza sono raccolti in FALSITTA, *Per un fisco “civile”* (Milano, 1996), p. 69 ss.. Per una visione fortemente riduttiva della funzione del principio di capacità contributiva rispetto al generale principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. basata su un'attenta analisi delle sentenze emesse dalla Corte nella materia tributaria, v. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 305. Parla di un “*ostanziale riassorbimento dell'art. 53 comma 1° nell'art. 3 Cost.*” anche GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, I, 131, ed ivi 137.

- b) non vi è identità tra capacità economica e capacità contributiva, poiché quest'ultima esiste soltanto quando e nella misura in cui il contribuente è in grado di attingere alla propria ricchezza per concorrere alle spese pubbliche;
- c) nella valutazione del rapporto tra capacità economica e capacità contributiva il legislatore deve tener conto degli altri valori espressi nella Costituzione operando un continuo bilanciamento di interessi basato su criteri di uguaglianza, razionalità e coerenza.

Va anche ricordato che la scelta del legislatore costituente per la codificazione del principio della capacità contributiva ha rappresentato il definitivo abbandono degli altri criteri elaborati dalla dottrina economico-finanziaria nel periodo compreso tra i due conflitti mondiali<sup>17</sup> per fondare la ripartizione dei carichi pubblici, quali le teorie della corresponsività e del beneficio<sup>18</sup>, che pure hanno ispirato, dopo l'entrata in vigore della nostra Costituzione, isolate correnti del pensiero giuridico-tributario per le quali la capacità contributiva doveva essere identificata nel godimento dei servizi pubblici<sup>19</sup> e che tuttora alimentano l'interesse degli studiosi della finanza pubblica, attratti dall'idea di poter utilizzare questi criteri come fondamento di un sistema federale di riparto del prelievo fiscale<sup>20</sup>.

Resta fermo, pertanto, che è unicamente al criterio della capacità contributiva, come stabilito dall'art. 53 della Costituzione e definito nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte, che bisogna avere riguardo per valutare la legittimità delle norme che stabiliscono tributi di ogni tipo<sup>21</sup>. Né all'osservanza di tale principio può sottrarsi l'istituzione di prelievi a carattere ambientale, se questi vengono configurati nella forma del tributo.

In epoca recente, infine, il dibattito sul (necessario) carattere economico del presupposto si è riaperto in occasione dell'istituzione dell'Irap<sup>22</sup>. Passaggio fondamentale di tale dibattito è costituito dalla sentenza della Corte costituzionale che, nel 2001, ha sancito la legittimità di tale tributo, individuandone il presupposto nella ca-

<sup>17</sup> Fu sempre la Scuola di Pavia a elaborare la teoria della *causa impositionis*, che identificava il fondamento delle prestazioni pubbliche indivisibili nella "partecipazione del soggetto passivo ai vantaggi generali e particolari che a lui derivano dalla sua appartenenza al consorzio sociale". Così GRIZIOTTI, *Principi di politica, di diritto e scienza delle finanze* (Padova, 1929), p. 155 ss.. Per una valutazione aggiornata del principio del beneficio cfr. BROSIO, *Economia e finanza pubblica* (Roma, 1991), p. 320-324. Per un'analisi più approfondita dell'evoluzione delle diverse teorie poste nel tempo a sostegno del dovere di contribuzione, oltre a FANTOZZI, *Il diritto ...*, cit., p. 30 ss. (ove ulteriori riferimenti), v. la puntuale disamina dei caratteri distintivi delle prestazioni a carattere corrispettivo elaborata da FEDELE, *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.*, Vol. XXIV (Roma, 1991).

<sup>18</sup> Per simili valutazioni cfr. FANTOZZI, *Il diritto ...*, cit., p. 33.

<sup>19</sup> La principale elaborazione di tale teoria si deve a MAFFEZZONI, *Il principio della capacità contributiva nel diritto finanziario* (Torino, 1970).

<sup>20</sup> V., sul punto, il recente contributo di VITALETTI, *Livelli di governo e principi fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 2003, I, 241, ove, partendo dalla constatazione che "la globalizzazione tende a minare i tributi ispirati alla capacità contributiva sia nelle loro basi economiche (scissione della controprestazione), sia sotto il profilo tecnico-operativo", si argomenta in favore di "un nuovo mix fiscale in cui si contemperino principio del beneficio e aspetti essenziali della capacità contributiva (in *primis* la progressività)" sulla base di un'applicazione "trasparente" del principio del beneficio realizzata attraverso la "compartimentazione" delle entrate derivanti dai diversi momenti di esplicazione delle attività economiche (produzione, reddito, consumo) e delle spese corrispondenti e l'assegnazione dei diversi gruppi di entrate e spese al livello di governo più adeguato (sopranazionale, nazionale, locale).

<sup>21</sup> Per una ricostruzione delle teorie che ricavano direttamente dall'art. 53 Cost. la nozione di tributo cfr. VIOTTO, *Tributo*, cit., 251 ss., ove suggestive conclusioni in ordine al trattamento delle eventuali situazioni patologiche e l'affermazione che "la concezione che individua i tributi nei prelievi informati al principio di capacità contributiva potrebbe valere tutt'al più come descrizione di parte di un sistema ideale, dal quale sono espunte tutte le situazioni patologiche e al quale dovrebbe tendere il legislatore, ma non può essere adottata sul piano definitorio" (ivi, 254).

<sup>22</sup> L'Imposta regionale sulle attività produttive introdotta dal D.L.vo 15 dicembre 1997 n. 446 in attuazione della delega conferita al Governo dall'art. 3, commi da 143° a 149° e 151° della legge 23 dicembre 1996 n. 662.



capacità organizzativa dell'operatore economico, avente la sua manifestazione nel "potere di comando sui beni e servizi" ovvero nel "dominio dei fattori della produzione" che il titolare dell'organizzazione produttiva è in grado di esercitare<sup>23</sup>. In particolare, nella sentenza citata la Consulta ha collegato l'art. 53 agli artt. 41 e 42 della Costituzione operando un sostanziale ampliamento della nozione di capacità contributiva, fino ad allora limitata, almeno ad avviso di una cospicua ala della dottrina<sup>24</sup>, alla ricchezza monetaria del contribuente, in qualunque forma - reddito, patrimonio, consumo - essa si manifesti. La Corte ha invece ricondotto l'attitudine alla contribuzione ad una più ampia e generica rilevanza economico-sociale del presupposto ritenendo legittimo il prelievo rapportato ad ogni fatto economicamente rilevante che il legislatore, nella sua discrezionalità, ritiene idoneo a manifestare la ricchezza del soggetto passivo, purché sia assicurato il rispetto degli indispensabili requisiti di uguaglianza, razionalità e coerenza<sup>25</sup>.

Tale pronuncia, adeguando l'ambito oggettivo dei fatti indice di capacità contributiva alle nuove forme in cui può oggi esprimersi la ricchezza degli individui, segna un importante punto fermo nell'evoluzione dei principi che presiedono alla configurazione del presupposto del tributo. Questa evoluzione, come sarà sottolineato più innanzi, non mancherà di produrre effetti anche nella materia della fiscalità ambientale.

### 3. Il principio comunitario "chi inquina paga" e i suoi riflessi in materia fiscale

Nel diritto internazionale l'ambiente ha assunto un'importanza sempre maggiore, in rapporto al riconoscimento del suo valore di "patrimonio comune dell'uma-

<sup>23</sup> Sent. 10-21 maggio 2001 n. 156, in "Rass. trib.", 2001, 833, con nota di BATISTONI FERRARA, *Prime riflessioni sul salvataggio dell'Irap*.

<sup>24</sup> Gli Autori che, con diverse sfumature, hanno mosso critiche all'Irap sulla base di tali argomentazioni sono numerosi. In questo senso cfr., *ex multis*, FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 500; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 737; MOSCHETTI, *Relazione*, in *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, Atti del convegno di studi di Pisa, 12 marzo 1999, in *Il fisco*, 1999, 10009; ID., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 735; GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 843; INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Digesto*, Disc. priv., sez. comm., nonché in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 29, ed ivi per l'elencazione delle incoerenze riscontrate sotto il profilo del "dominio dei fattori della produzione", 55-57; MARONGIU, *Irap, Lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1629; AMATUCCI, A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur.*, Vol. II (Roma, agg. 2002), 7-8. Da parte di CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 856, si rileva l'incoerenza della sentenza sotto il profilo delle giustificazioni che adduce a sostegno del criterio di riferibilità soggettiva del presupposto prescelto dal legislatore.

<sup>25</sup> Per queste considerazioni cfr. GALLO, *L'imposta regionale...*, cit., 131-132, ove si osserva che da questo diverso punto di vista si può ammettere che "la ripartizione del carico pubblico avvenga, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di ordine sociale fatte dal legislatore che possono anche escludere il riferimento ad una ricchezza personale del contribuente avente contenuto patrimoniale". La tesi del Gallo è in perfetta sintonia con la posizione di FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 971, ove si pone in risalto la funzione solidaristico-redistributiva del prelievo considerandola elemento essenziale per l'identificazione della capacità contributiva (ivi, 974-976). In senso analogo BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 292 ed ivi, per le conclusioni sul punto, 306. Conforme FANTOZZI, *Il diritto ...*, cit., p. 39. Per l'affermazione del divieto di arbitrarietà come caratteristica essenziale del tributo cfr. AMATUCCI, A., *Il concetto di tributo (I Parte)*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Annuario (Torino, 2001), p. 619 e, sul punto, p. 621-625. Per un'analitica confutazione, prima della sentenza della Corte, delle diverse posizioni dottrinali contrarie alla legittimità dell'imposta cfr. BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 95, ove si esclude che la portata dell'art. 53 Cost. "possa essere spinta oltre alla necessaria connessione del tributo con una manifestazione di forza economica, apprezzabile secondo moduli di coerenza e di razionalità".



nità”<sup>26</sup>, da considerare ed affrontare in un contesto unitario indipendentemente dall'estensione mondiale o regionale dell'azione intrapresa per la soluzione dei problemi ad esso relativi<sup>27</sup>. Per giunta, le norme di origine internazionale vengono generalmente preferite a quelle di origine nazionale in conseguenza del carattere sempre più vasto sotto il profilo geografico della problematica della protezione dell'ambiente<sup>28</sup>.

Anche nei trattati istitutivi della C.E.C.A., della C.E.E.A. (o Euratom) e della C.E.E. sono stati ritrovati gli elementi per legittimare, fin dall'origine, una politica ecologica comunitaria<sup>29</sup>. In tale contesto, sulla base di alcuni significativi precedenti risalenti agli anni sessanta-settanta del secolo scorso è stato avviato anche in Europa, in coincidenza con la maturazione dell'esigenza di orientare la politica industriale al miglioramento nella qualità delle condizioni di vita e di attribuire a chi pone in essere le attività inquinanti i costi della depurazione, il processo che ha portato ad affermarsi l'azione comunitaria in campo ambientale<sup>30</sup>, dal quale è scaturita la codificazione del principio “chi inquina paga”<sup>31</sup>.

Nel corso del tempo il principio è stato analizzato utilizzando due differenti e in apparenza contrapposte chiavi di lettura<sup>32</sup>: da un lato, ponendosi l'accento su argomentazioni di tipo giuridico-civilistico, è stato posto l'accento sul carattere risarcitorio dei prelievi ad esso ispirati; da altro punto di vista, utilizzando strumenti esegetici di ispirazione pigouviana, sono stati evidenziati i connotati economici del principio, sottolineando la funzione di internalizzare le diseconomie esterne cui assolvono i prelievi ad esso ispirati.

Come già osservato in premessa, il principio “chi inquina paga” può avere un impatto notevole nella definizione del presupposto di un tributo a carattere ambientale, legittimando l'assunzione delle condotte inquinanti a fatti-indice di una autonoma capacità contributiva. Allo scopo di valutare appieno la fondatezza di tale assunto è necessario, in primo luogo, analizzare le fonti normative che lo disciplinano individuandone l'esatta portata. Sulla base di questi elementi potranno ricavarsi attendibili conclusioni in ordine ai riflessi che il principio “chi inquina paga” può avere sul piano fiscale.

<sup>26</sup> Sancito dalla Dichiarazione della Conferenza delle Nazioni Unite, proclamata a Stoccolma il 16 giugno 1972.

<sup>27</sup> Per queste valutazioni FOIS, *Ambiente (tutela dell') nel diritto internazionale*, in *Digesto Disc. pubbl.*, Vol. I (Torino, 1987), 211, nonché SPATAFORA, *Tutela dell'ambiente b) Diritto internazionale*, in *Enc. dir.*, Vol. XLV (Milano, 1992), 441.

<sup>28</sup> Per l'analisi delle relative motivazioni cfr. TREVES, *I condizionamenti di diritto internazionale della legislazione ambientale*, in AA.VV., *Scritti in memoria di Antonio Filippo Panzera* (Bari, 1995), Vol. II, p. 945.

<sup>29</sup> Sul punto CORDINI, *Ambiente (tutela dell') nel diritto delle comunità europee*, in *Digesto Disc. pubbl.*, Vol. I (Torino, 1987), 193 ed ivi 194-196, nonché 197, ove si osserva che “dimensione transnazionale, evoluzione temporale ed effetti economici, anche indiretti, giustificano ampiamente l'azione globale della tutela dell'ambiente, avviata dalla Comunità europea sulla base dei principi e delle disposizioni del trattato”.

<sup>30</sup> Osserva JAZZETTI, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 1995, 33, che l'affermazione di una politica comunitaria in materia di ambiente fu lenta e difficoltosa (ivi, 34).

<sup>31</sup> V., in proposito, la ricostruzione di GRECO, *Nascita, evoluzione ed attuale valore del principio «chi inquina paga»*, in AA.VV., *Chi inquina paga*, Atti del Convegno Nazionale, Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990 (Roma, 1992), p. 15, il quale sostiene che “l'esordio enunciativo del principio si ha nella Raccomandazione OCSE C(72) 128 del 26 maggio 1972 secondo la quale all'inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento come definite dall'Autorità pubblica al fine di mantenere l'ambiente in uno «stato accettabile»” (ivi, p. 19). Osserva ancora Greco che già nella legge francese 16 dicembre 1964, n. 1245, sulla istituzione delle *agences financières de bassin* veniva espressa compiutamente la formula “chi inquina paghi e chi depura viene aiutato” (ivi, p. 18).

<sup>32</sup> Per una disamina delle contrapposte teorie sia consentito rinviare ancora a SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 72-74 ed ivi i rinvii alle nt. 73, 74 e 75. Per una più aggiornata analisi cfr. altresì PALOMBINO, *Il significato del principio «chi inquina paga» nel diritto internazionale*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 871.

### 3.a) Il quadro giuridico comunitario in materia di protezione dell'ambiente

L'art. 174, paragrafo 2, del Trattato di Roma nel testo attualmente in vigore stabilisce che la politica della Comunità in materia ambientale "è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio chi inquina paga".

Nella sua stesura originaria il trattato istitutivo della Comunità economica europea si proponeva in larga prevalenza obiettivi economici consistenti nella tutela della concorrenza e del mercato. Di talché l'intero sistema normativo che ne è scaturito doveva essere interpretato alla luce di tali finalità e le sue norme di carattere fiscale non costituivano il fine ma lo strumento in base al quale l'azione comunitaria poteva raggiungere i detti obiettivi<sup>33</sup>.

Anche la disciplina in materia di tutela dell'ambiente introdotta dall'Atto Unico Europeo<sup>34</sup> restava subordinata all'obiettivo economico primario della Comunità europea, individuato dal Trattato nella promozione di "uno sviluppo armonioso delle attività economiche, un'espansione equilibrata, una stabilità accresciuta, un sempre più rapido miglioramento del tenore di vita"<sup>35</sup>, rispetto al quale manteneva caratteri di strumentalità e residualità.

È soltanto con Maastricht che gli obiettivi di crescita economica sono stati chiaramente subordinati al mantenimento di un adeguato equilibrio ambientale<sup>36</sup>, poiché con la riformulazione degli artt. 2 e 3, si è impressa alle norme del Trattato poste a tutela dell'ambiente una valenza giuridica pari a quella delle altre politiche comunitarie, mentre con le modifiche apportate all'art. 130R (ora art. 174), a quelli della prevenzione e della correzione è stato affiancato il principio della "precauzione"<sup>37</sup>, per il quale gli Stati membri sono impegnati a ridurre le emissioni inquinanti alla fonte, indipendentemente dall'accertamento della sussistenza di un effetto ambientale negativo, e cioè anche in assenza di prove sufficienti a dimostrare l'esistenza di un nesso causale tra le emissioni e gli effetti negativi<sup>38</sup>. Alla luce di queste fondamentali premesse, l'intervento degli Stati membri in materia di fiscalità, prima

<sup>33</sup> In questo senso SACCHETTO, *Politiche comunitarie - Politica fiscale*, in *Enc. giur.*, Vol. XXIII (Roma, 1990), nonché in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 1024.

<sup>34</sup> L'Atto Unico Europeo, aperto alla firma a Lussemburgo il 17 dicembre 1986 e all'Aja il 28 febbraio 1986, fu ratificato dall'Italia con legge 23 dicembre 1986 n. 909. Con tale provvedimento fu introdotto un nuovo Titolo denominato "Ambiente", composto dagli artt. 130R, 130S e 130T. Per approfondimenti sul tema si rinvia, ancora una volta, a SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., spec. p. 58 ss.. Richiami anche in HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 20-23. Sul punto altresì CATALDI, *Ambiente (tutela dell') - II Diritto della Comunità Europea*, in *Enc. giur.*, Vol. II (Roma, agg. 2001), spec. 1-4.

<sup>35</sup> Questo era il testo originario dell'art. 2 del trattato di Roma.

<sup>36</sup> Osserva in proposito TIZZANO, *Appunti sul trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione europea*, in *Foro it.*, 1995, IV, 210, ed ivi 211, che a seguito di tale accordo l'Unione europea ha arricchito le proprie competenze "in settori che ampiamente oltrepassano quell'orizzonte mercantile in cui specie la CEE era stata spesso accusata di rinchiudersi".

<sup>37</sup> Sul quale, per un esame integrato nel contesto dei preesistenti principi di prevenzione e di correzione alla fonte, v. JAZZETTI, *Politiche comunitarie ...*, cit., 41 ss..

<sup>38</sup> Per una conferma di un simile ordine di argomentazioni, cfr. DE CESARIS, *Le politiche comunitarie in materia di ambiente*, in CASSESE (a cura di), *Diritto ambientale comunitario* (Milano, 1995), p. 29, (sul punto, 46-47). Sul punto anche CATALDI, *Ambiente (tutela dell') ...*, cit., 2-3.

subordinato alle sole finalità di promozione dello sviluppo economico della Comunità nel rispetto dei limiti e divieti imposti con carattere generale dalle disposizioni fiscali del Trattato<sup>39</sup>, può assumere anche connotati ecocompatibili<sup>40</sup>.

In buona sostanza, nella normativa comunitaria l'approccio ai problemi ambientali ha subito un'evoluzione per tappe: nell'originaria stesura del trattato di Roma il problema ambientale veniva filtrato dalla valutazione degli aspetti, ritenuti predominanti, della tutela dello sviluppo economico, del mercato e della concorrenza ed era ben lontano dall'assumere quei contorni di rilevante interesse sociale che esso riveste negli ordinamenti interni degli Stati membri<sup>41</sup>; con l'Atto Unico Europeo si pose mano ad una articolata revisione del Trattato di Roma con l'intento di perseguire in modo completo ed immediato una autonoma politica comunitaria in materia ambientale che fosse cosciente dell'esigenza di attuare una protezione ecologica di carattere globale e transnazionale in un contesto altamente armonizzato sotto i profili economico e giuridico<sup>42</sup>; ma soltanto dopo le modifiche introdotte dal Trattato di Maastricht<sup>43</sup> fu dato rilievo al carattere "sostenibile" dello sviluppo economico, includendo nell'art. 2 del Trattato di Roma la previsione che l'Unione ha il compito di promuovere "una crescita sostenibile, non inflazionistica e che rispetti l'ambiente", e che nell'attuazione delle politiche comunitarie deve essere perseguito "un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento di quest'ultimo".

Lo scenario che scaturisce dalla nuova Costituzione europea sottoscritta a Roma il 28 ottobre 2004, pur non apportando alcun mutamento diretto alla disciplina del principio "chi inquina paga"<sup>44</sup>, porta ad intravedere un ulteriore rafforzamento della posizione della tutela dell'ambiente all'interno del quadro giuridico europeo, poiché con essa l'obiettivo della crescita economica rimane subordinato alla sua sostenibilità, ma viene esplicitamente affiancato a quelli della piena occupazione, del progresso sociale e di "un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente"<sup>45</sup>. Di rilievo appare, poi, l'inserimento dell'ambiente<sup>46</sup> nei settori della competenza concorrente tra l'Unione e gli Stati membri, a seguito del quale si legittima, esplicitamente e non più

<sup>39</sup> Su tali limiti v. CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Annuario (Torino, 2001), p. 505. Con specifico riferimento ai tributi ambientali cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. III.A. In dottrina, diffusamente, BORGSMTDT, *Eco-taxes in the framework of Community law*, cit., *passim*.

<sup>40</sup> Sulla legittimità della previsione di agevolazioni fiscali motivate da esigenze di tutela ecologica cfr. CORDINI, *Ambiente (tutela dell'...)*, cit., 292. Per un'analitica disamina dei limiti di diritto comunitario alla detta previsione cfr. HERRERA MOLINA, *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo*, in *Impuestos*, n. 15-16, 1996, 108.

<sup>41</sup> Per più ampi riferimenti alle origini ed all'evoluzione delle norme comunitarie concernenti l'ambiente cfr. CATALDI, *Ambiente (tutela dell'...)*, cit., nonché, nell'ottica tributaria, SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 49 ss..

<sup>42</sup> Così, testualmente, SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 59.

<sup>43</sup> Il trattato firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 fu ratificato e reso esecutivo in Italia con legge 3 novembre 1992 n. 454.

<sup>44</sup> Nella Parte III, dedicata alle politiche e al funzionamento dell'Unione, si disciplina alla sezione 5 del Capo III, dedicato alle politiche in altri settori specifici, la politica in materia di ambiente, riproducendo all'art. III-124 il contenuto dell'art. 174 del Trattato di Roma. La sezione 10 dello stesso Capo, che consta del solo art. III-152, introduce, inoltre, una nuova disciplina in materia di energia, subordinandola comunque all'esigenza "di preservare e migliorare l'ambiente attraverso il risparmio energetico, l'efficienza energetica e lo sviluppo di energie nuove e rinnovabili".

<sup>45</sup> Art. I-3, par. 3, del Trattato di Costituzione europea.

<sup>46</sup> Ad opera dell'art. I-13, par. 2.

sulla base di una valutazione da condurre di volta in volta alla stregua del principio di sussidiarietà<sup>47</sup>, una supremazia dell'Unione nella formazione di norme di legge in questa materia<sup>48</sup>.

A ciò si aggiunga che l'ambiente viene espressamente menzionato nella Parte II del Trattato (dedicato ai "Diritti Fondamentali dell'Unione"), che, come affermato nel suo Preambolo, contiene i "valori comuni" che "i Popoli dell'Europa, nel creare tra loro un'unione sempre più stretta, hanno deciso di condividere" in un futuro di pace<sup>49</sup>. Infine, nel Titolo V, l'art. III-188, alla lettera f) del par. 2, annovera tra le politiche comuni nei confronti degli Stati terzi anche il fine di "contribuire alla messa a punto di misure internazionali volte a preservare e migliorare la qualità dell'ambiente e la gestione sostenibile delle risorse naturali globali, al fine di assicurare lo sviluppo sostenibile".

### 3.b) La portata del principio "chi inquina paga" nel diritto comunitario

Riprendendo le conclusioni dell'analisi già svolta in altra sede<sup>50</sup>, deve essere confermato (oggi ancora con maggiore vigore) che nessuna delle tesi (giuridico-civilistiche da un lato, economiche dall'altro) sostenute nel passato<sup>51</sup> sembra idonea a rappresentare in modo adeguato l'effettiva portata del principio "chi inquina paga", poiché entrambe omettono di considerare il valore di un elemento che emerge in modo evidente dalla definizione fornita dalla norma: quello della coattività<sup>52</sup> del dovere dell'inquinatore di contribuire alle spese di protezione ambientale, che l'art. 174, par. 2, delinea in modo evidente attraverso la formula imperativa che utilizza per disciplinare il principio<sup>53</sup>.

<sup>47</sup> Che, invece, pare implicita nella previsione dell'art. 175, par. 2 del Trattato di Roma quando attribuisce al Consiglio, senza precisare altro, la competenza a deliberare sulle azioni che "devono essere intraprese dalla Comunità per realizzare gli obiettivi dell'art. 174", azioni che, a norma dell'art. 5, par. 2, possono essere intraprese dalla Comunità soltanto "se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri".

<sup>48</sup> Stabilisce, infatti, l'art. 11, par. 2, del Trattato di Costituzione europea, compreso nel Titolo III della Parte I, che quando la stessa Costituzione europea attribuisce all'Unione una competenza concorrente con quella degli Stati membri "gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria o ha deciso di cessare ad esercitarla".

<sup>49</sup> In particolare, l'art. II-37, compreso nel Titolo IV (Solidarietà) della detta Parte II, impone che "un livello elevato di tutela dell'ambiente e il miglioramento della sua qualità devono essere integrati nelle politiche dell'Unione e garantiti conformemente al principio dello sviluppo sostenibile".

<sup>50</sup> Sul punto ancora SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 75 ss..

<sup>51</sup> E recentemente ricordate, tra l'altro, da PALOMBINO, *Il significato ...*, cit., 873, ove, peraltro, si conclude col ritenere che il principio "chi inquina paga" ha assunto nell'ordinamento internazionale entrambi i significati essendo stato, da un lato, "concepito alla stregua di un principio di politica ecologica preventiva in base al quale gli Stati scaricano il costo sociale dell'inquinamento sui gestori delle attività inquinanti". Dall'altro lato, invece, ad avviso dell'Autore il principio medesimo "ha condotto all'attribuzione ai privati di un vero e proprio diritto ad un equo risarcimento per i danni subiti in seguito ad episodi di inquinamento ambientale".

<sup>52</sup> La coattività è considerata requisito essenziale di ogni prestazione patrimoniale imposta e, segnatamente, di ogni tributo. Sul punto basti, in questa sede, il richiamo a FANTOZZI, *Il diritto ...*, cit., p. 26-28, ed ai relativi rinvii bibliografici.

<sup>53</sup> Così FERRI, *Il principio «chi inquina paga» e la prevenzione dei danni ambientali*, in AA.VV., *Chi inquina paga*, Atti ..., cit., p. 31 ed ivi, sul punto, p. 34. In tal senso anche HERRERA MOLINA, *El principio "quien contamina paga" desde la perspectiva jurídica*, in CISS - *Noticias de la Union Europea*, n. 122, mar. 1995, 81 osserva che il principio, costituente alle sue origini un criterio di efficienza economica, deve essere considerato come una manifestazione del principio di solidarietà, constatando come quest'ultimo costituisce a sua volta il fondamento giuridico del dovere di contribuire alle spese pubbliche, comprese quelle necessarie a sostenere i costi della protezione ambientale.

In verità, il principio in esame, per la notevole genericità delle norme su cui si fonda<sup>54</sup>, è idoneo a coprire una serie alquanto ampia di interventi economici a tutela dell'ambiente e tra questi deve essere compreso senza dubbio anche l'intervento fiscale. Tale conclusione, già formulata in altra sede da chi scrive<sup>55</sup>, trova esplicita conferma nei recenti orientamenti della Commissione europea, che ha evidenziato come le imposte ambientali, includendo i costi per la rimozione degli effetti inquinanti nei prezzi delle merci e dei servizi, permettono di realizzare il principio "chi inquina paga" attraverso la funzione di incentivo-disincentivo da queste esercitata<sup>56</sup>. Anche in dottrina si registra un diffuso consenso sull'attribuzione al principio "chi inquina paga" di un significato più ampio di quello del mero nesso di causalità giuridica tra fattispecie (inquinamento) ed effetto (risarcimento) che la lettera della formula normativa lascerebbe intendere a prima vista, ritenendosi, per contro, che, secondo la concezione comunitaria, esso rappresenti il criterio generale di imputazione dei costi della protezione dell'ambiente<sup>57</sup>.

Lo stesso diritto comunitario derivato conferma chiaramente tali orientamenti nella recente direttiva sulla responsabilità per danno ambientale<sup>58</sup>, che è stata apertamente ispirata al principio in esame<sup>59</sup> per realizzare politiche ambientali disincentivanti<sup>60</sup>. La direttiva, pur essendo stata ricondotta nei primi commenti di stampa a mere esigenze risarcitorie (probabilmente dando un eccessivo risalto all'elemento testuale del titolo del provvedimento)<sup>61</sup>, tende in realtà a realizzare il principio in esame, al quale fa esplicito riferimento in più punti<sup>62</sup>, con modalità alquanto diverse e, comunque, di portata molto più ampia di quella del solo risarcimento del danno.

In primo luogo, essa prevede in modo esplicito la responsabilità dell'operatore non solo quando la sua attività abbia già causato un danno all'ambiente<sup>63</sup> ma anche quando abbia prodotto una semplice minaccia di questo<sup>64</sup>. Così disponendo, la direttiva amplia in modo considerevole il suo ambito di intervento, legittimando l'addebito all'operatore delle attività e dei costi necessari non solo al ripristino dello sta-

<sup>54</sup> Ad avviso di PALOMBINO, *Il significato ...*, cit., 872, l'utilizzazione e l'applicazione del principio in esame è stata frenata dalla notevole "incertezza esistente circa l'effettiva portata e la natura giuridica del medesimo". Anche secondo JAZZETTI, *Politiche comunitarie ...*, cit., 45, nonostante l'abbondanza dei riferimenti normativi che contengono richiami al principio "chi inquina paga", il suo contenuto "rimane, quantomeno a livello comunitario non ben precisato nei suoi contenuti".

<sup>55</sup> Così SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 75 ss..

<sup>56</sup> L'affermazione è contenuta in COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 2.

<sup>57</sup> In questo senso FERRI, *Il principio «chi inquina paga» ...*, cit., p. 32. Per una recente conferma, PALOMBINO, *Il significato ...*, cit., 873.

<sup>58</sup> La n. 2004/35/CE del 21 aprile 2004 sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, in G.U.C.E. n. L 143/56 del 30 aprile 2004.

<sup>59</sup> Al secondo "considerando" della direttiva si afferma espressamente che "la prevenzione e la riparazione del danno ambientale dovrebbero essere attuate applicando il principio «chi inquina paga», quale stabilito nel trattato e coerentemente con il principio dello sviluppo sostenibile".

<sup>60</sup> Sempre al secondo "considerando" si afferma che "il principio fondamentale della presente direttiva dovrebbe essere quindi che 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".

<sup>61</sup> È questa la conclusione che si ricava dalla lettura della stampa specializzata. V., in tal senso, i commenti di FICCO, *Targa europea sul danno ambientale*, in *Sole 24 Ore*, 4 maggio 2004, nonché ID., *Danno ambientale al restyling*, ivi, 14 dicembre 2004.

<sup>62</sup> Al secondo e al diciottesimo "considerando", nonché all'art. 1.

<sup>63</sup> Al secondo "considerando", riportato in nt. precedente, nonché, per la relativa disciplina, all'art. 6.

<sup>64</sup> Al secondo "considerando", riportato in nt. precedente, nonché, per la relativa disciplina, all'art. 5.

to di salubrità dell'ambiente ma anche alla prevenzione dell'eventuale danno ambientale, in piena sintonia non soltanto con il principio "chi inquina paga", ma anche con i principi della precauzione e dell'azione preventiva, nonché della correzione, in via prioritaria alla fonte, disciplinati unitamente ad esso dall'art. 174, comma 2°<sup>65</sup>.

Inoltre, la responsabilità dell'operatore è subordinata alla sola condizione che il danno (o la sua "imminente minaccia") sia provocato da una delle attività elencate in apposito allegato<sup>66</sup>, a prescindere dalla presenza di un comportamento doloso o colposo di questi, che rileva soltanto per i danni alla specie e agli *habitat* naturali protetti (o per la "imminente minaccia" di questi) causati da attività professionali diverse da quelle espressamente elencate<sup>67</sup>. La direttiva, per giunta, prevede<sup>68</sup> che gli Stati membri hanno la mera facoltà (e non l'obbligo) di escludere la responsabilità dell'operatore per i costi delle azioni di riparazione soltanto qualora costui "dimostri che non gli è attribuibile un comportamento doloso o colposo" e limitatamente ai casi in cui l'immissione sia stata effettuata in base ad "un'autorizzazione conferita o concessa ai sensi delle vigenti disposizioni legislative e regolamentari nazionali"<sup>69</sup> o si sia prodotta per ragioni che l'operatore "dimostri non essere state considerate probabile causa di danno ambientale secondo lo stato delle conoscenze scientifiche e tecniche al momento del rilascio dell'emissione o dell'esecuzione dell'attività"<sup>70</sup>.

Da ciò discende che l'operatore resta soggetto ad una responsabilità di carattere sostanzialmente oggettivo<sup>71</sup>, in quanto, almeno per le attività professionali menzionate in apposito allegato, viene subordinata al solo nesso di causalità tra l'attività professionale dal medesimo esercitata ed il pregiudizio sofferto dall'ambiente e resa totalmente indipendente (fatte salve le suddette limitate eccezioni rimesse alla discrezionalità degli Stati membri) dall'esistenza di un comportamento doloso o colposo dello stesso operatore. Per effetto di questa previsione la figura del danno ambientale sembra discostarsi non poco dal modello dell'illecito aquiliano disciplinato dall'art. 2043 del nostro codice civile, al quale la dottrina prevalente riconduce, anche se con qualche esitazione e con talune importanti precisazioni, la responsabilità disciplinata dall'art. 18 della legge 8 luglio 1986, n. 349 (istitutiva del Ministero dell'ambiente), che attribuisce allo Stato e agli

<sup>65</sup> Secondo DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee del Parlamento europeo e del Consiglio del 21/04/2004 sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale e la relativa problematica assicurativa*, in "Diritto ed economia dell'assicurazione", 2004, 661 ed ivi, sul punto, 671, il fatto che la norma prospetti una "responsabilità finanziaria" induce a pensare che la stessa, sicuramente estranea al campo degli "effetti sanzionatori", è sì concentrata "nel puro campo degli obblighi risarcitori", ma si orienta in modo specifico a realizzare la funzione preventiva di "scoraggiare eventuali comportamenti illeciti futuri".

<sup>66</sup> Art. 3, par. 1, lettera a), della direttiva, che rinvia alle attività elencate nell'allegato III.

<sup>67</sup> Art. 3, par. 1, lettera b), della stessa direttiva.

<sup>68</sup> Art. 8, par. 4, della direttiva.

<sup>69</sup> Art. 8, par. 4, lettera a), della direttiva.

<sup>70</sup> Art. 8, par. 4, lettera b) della direttiva.

<sup>71</sup> La direttiva non lo dichiara espressamente ma è questa la conclusione alla quale perviene il documento intitolato *Motivazioni del Consiglio*, ove si evidenzia la distinzione operata dalla direttiva tra le due categorie di attività a cui corrispondono i due diversi sistemi di imputabilità indicati nel testo. In senso conforme, v. DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee ...*, cit., 672.

Enti territoriali il diritto-dovere di agire in giudizio per il risarcimento del danno causato all'ambiente<sup>72</sup> ed a concludere accordi transattivi per la definizione dei relativi risarcimenti<sup>73</sup>.

In effetti, la direttiva sul danno ambientale non richiede all'operatore di rispondere del danno (soltanto) con una riparazione di carattere puramente monetario del danno subito<sup>74</sup> ma gli impone interventi diretti la cui natura è rimessa ad una "appropriata discrezionalità amministrativa" delle autorità competenti di ciascuno Stato membro<sup>75</sup>. Inoltre, sia pure in misura attenuata rispetto a quella prevista nella originaria stesura della proposta elaborata dalla Commissione<sup>76</sup>, essa ha accolto un orientamento di tipo pubblicistico a mente del quale, fermo restando l'obbligo degli operatori di informare l'autorità competente e di prendere le misure appropriate al fine di prevenire i danni all'ambiente o di eliminare le conseguenze nocive dei danni provocati<sup>77</sup>, viene prevista la facoltà<sup>78</sup> degli Stati membri di adottare essi stessi "le misure di riparazione necessarie"<sup>79</sup>. Per questi motivi, a detta di alcuni<sup>80</sup>, la direttiva stabilisce un criterio preferenziale per il ripristino piuttosto che per la liquidazione monetaria<sup>81</sup>.

La responsabilità che la direttiva prevede, poi, ha contenuti molto diversi da quella disciplinata dall'art. 2043 del nostro codice civile, poiché, per sua esplicita previsione, essa non copre i casi di lesioni personali, i danni alla proprietà privata e le perdite economiche<sup>82</sup>, limitandosi unicamente, al pari dell'art. 18 della L. 349/86, a sancire l'ob-

<sup>72</sup> Per una disamina delle diverse posizioni elaborate dalla dottrina sulla portata del citato precetto legislativo v. FEOLA, *L'art. 18 L. 349/1986 sulla responsabilità civile per il danno all'ambiente: dalle ricostruzioni della dottrina alle applicazioni giurisprudenziali*, in "Quadrimestre", 1992, p. 541; GIAMPIETRO, *La responsabilità per danno all'ambiente nella proposta di direttiva comunitaria sui rifiuti e sulla disciplina generale dell'art. 18 L. 349/86*, in *Giust. Civ.*, 1991, II, p. 223; LUMINOSO, *Sulla natura della responsabilità per danno ambientale*, in *Contratto e impr.*, 1989, 902; TRIMARCHI, *La responsabilità civile per danni all'ambiente: prime riflessioni*, in *Amministrare*, 1987, 194; CENDON-ZIVIZ, *L'art. 18 l. 349/86 nel sistema di responsabilità civile*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, 536; BIGLIAZZI GERI, *Quale futuro all'art. 18 l. 8 luglio 1986 n. 349?*, ivi, 685; FRANCIOSI, *Il risarcimento del danno all'ambiente nel sistema della responsabilità civile*, ivi, 488; MORBIDELLI, *Il danno ambientale nell'art. 18 l. 349/86. Considerazioni introduttive*, ivi, 613. Da ultimo DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee ...*, cit., 663-666, ove una puntuale analisi delle differenze che presenta l'art. 18 della L. 349/86 rispetto all'art. 2043 c.c..

<sup>73</sup> In giurisprudenza, per la riconducibilità della responsabilità per danno ambientale di cui all'art. 18 della L. 349/86 al sistema dell'illecito aquiliano e, su queste basi, alla legittimazione degli Enti aventi diritto a transigere l'ammontare del risarcimento v. Cons. Stato, parere 18 maggio 2001, n. 426/01, nonché Corte dei Conti, delib. 15 gennaio 2003, n. 1/2003/P, entrambi in *Foro it.*, 2003, III, 633, con commenti di GIRACCA, *Brevi note in tema di contratto di transazione e azione di danno ambientale*, ivi, 634.

<sup>74</sup> La cui piena natura risarcitoria, peraltro, appare sfumata dal richiamo operato dal terzo "considerando" alla misura "ragionevole" dei costi della prevenzione e della riparazione del danno ambientale.

<sup>75</sup> Così il ventiquattresimo "considerando".

<sup>76</sup> V. in proposito l'art. 6 del testo della proposta COM/2002/0017 Def., che stabiliva l'obbligo degli Stati membri di garantire comunque l'adozione delle misure preventive e riparatorie quando l'operatore non sia stato individuato, non abbia i mezzi finanziari per farvi fronte o non sia ritenuto responsabile. In argomento F. GIAMPIETRO, *La direttiva 2004/35/CE sul danno ambientale e l'esperienza italiana*, in *Ambiente - Consulenza e pratica dell'impresa*, Ipsoa, 2004, n. 9, p. 805.

<sup>77</sup> Così dispongono l'art. 5, par. 1 e 2, e 6, par. 1, lett. a) e b), della direttiva.

<sup>78</sup> Non più l'obbligo, come previsto nella proposta del 2002.

<sup>79</sup> V. in tal senso gli artt. 5, par. 3, e 6, par. 2, lettera e), della direttiva.

<sup>80</sup> F. GIAMPIETRO, *La direttiva 2004/35/CE ...*, cit..

<sup>81</sup> In ciò F. GIAMPIETRO, *La direttiva 2004/35/CE ...*, cit., ritrova nella direttiva gli elementi di "un orientamento di tipo pubblicistico" molto vicino a quello della vigente legislazione italiana, che, peraltro, a parere dello stesso Autore, resta più restrittiva per molti profili.

<sup>82</sup> Così, esplicitamente, il secondo "considerando", ove, all'evidente scopo di tenere distinti i diversi ambiti di tutela, si afferma che la direttiva "non pregiudica qualsiasi diritto concernente questi tipi di danni".

bligo di riparare il danno di carattere prettamente ambientale, con esclusione, pertanto, del risarcimento dei danni subiti a livello individuale, per i quali restano in vigore le norme generali in materia di responsabilità aquiliana<sup>83</sup>.

Gli obblighi imposti dalla direttiva agli "operatori"<sup>84</sup> responsabili delle azioni inquinanti consistono, invece, in primo luogo, nell'attribuzione a carico dei medesimi dell'onere di realizzare direttamente, ponendo in essere una serie di comportamenti attivi, tutte le misure di prevenzione<sup>85</sup>, riparazione<sup>86</sup> e ripristino<sup>87</sup> del danno ambientale, ma anche dell'obbligo di collaborare con l'autorità competente del proprio Stato membro ad una costante opera di monitoraggio delle condizioni dell'ambiente contaminato dalle proprie condotte inquinanti. Con ciò introducendo nel suo tessuto normativo anche strumenti del tipo di quelli comunemente definiti di *command and control*<sup>88</sup>. Soltanto subordinatamente alla mancata ottemperanza agli obblighi di intervento diretto previsti dalla direttiva gli operatori possono essere chiamati a rimborsare all'autorità nazionale competente i costi da questa sostenuti per le azioni di prevenzione o di riparazione adottate direttamente.

Diversamente da quanto previsto nella direttiva, nel nostro ordinamento nazionale la previsione in via prioritaria di una riparazione monetaria come conseguenza della menomazione prodotta all'ambiente<sup>89</sup> è considerata elemento essenziale per ricondurre la responsabilità per danno ambientale all'interno del sistema della responsabilità aquiliana<sup>90</sup>. In questo senso è stato affermato che la fattispecie prevista dall'art. 18 della nostra L. 349/86, pur evidenziando profili di sicura specialità, deve essere ricondotta nell'area dell'illecito aquiliano, attribuendo al titolare una pretesa risarcitoria di natura pecuniaria<sup>91</sup>. Tutt'al più, come ha evidenziato la recente giurisprudenza della Suprema Corte<sup>92</sup>, la normativa speciale della L. 349/86 ha avu-

<sup>83</sup> Per queste osservazioni v. ancora DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee ...*, cit., 667 e 673.

<sup>84</sup> L'art. 1, par. 6, della direttiva include in questa categoria "qualsiasi persona fisica o giuridica, sia essa pubblica o privata, che esercita o controlla un'attività professionale oppure, quando la legislazione nazionale lo prevede, a cui è stato delegato un potere economico decisivo sul funzionamento tecnico di tale attività, compresi il titolare del permesso o dell'autorizzazione a svolgere la detta attività o la persona che registra o notifica l'attività medesima", circoscrivendo così l'ambito soggettivo ai soli esercenti attività produttive, in quanto titolari del potere di orientarne lo svolgimento in modo da evitare le immissioni nocive.

<sup>85</sup> All'art. 2, par. 10, la direttiva definisce misure di prevenzione "le misure prese per reagire a un evento, ad un atto o un'omissione che ha creato una minaccia imminente di danno ambientale, al fine di impedire o minimizzare tale danno".

<sup>86</sup> Per l'art. 2, par. 11 della direttiva sono misure di riparazione "qualsiasi azione o combinazione di azioni, tra cui misure di attenuazione o provvisorie dirette a riparare, risanare o sostituire risorse naturali e/o servizi naturali danneggiati, oppure a fornire un'alternativa equivalente a tali risorse o servizi, come previsto nell'allegato II".

<sup>87</sup> L'art. 2, par. 15, definisce il ripristino "nel caso dell'acqua, delle specie e degli habitat naturali protetti, il ritorno delle risorse naturali e/o dei servizi danneggiati alle condizioni originarie e, nel caso di danni al terreno, l'eliminazione di qualsiasi rischio significativo di causare effetti nocivi per la salute umana".

<sup>88</sup> In ciò F. GIAMPIETRO, *La direttiva 2004/35/CE ...*, cit., ritrova nella direttiva gli elementi di "un orientamento di tipo pubblicistico".

<sup>89</sup> Al più, come osserva DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee ...*, cit., 665-666, può dirsi che la particolarità del metodo riparatorio disciplinato nella L. 349/86 consiste nella compresenza di sistemi di natura risarcitoria e provvedimenti di natura riparatoria, mentre il metodo della *restituito in integrum* è collocato in una posizione di secondo piano, essendo consentito al giudice disporla soltanto se ne sussistono le possibilità.

<sup>90</sup> Così dispone l'art. 18 della legge 8 luglio 1986 n. 349, portante norme in materia di risarcimento del danno ambientale.

<sup>91</sup> In tal senso Cons. Stato, parere 18 maggio 2001, n. 426/01, in *Foro it.*, 2003, III, 633 ed ivi 639-640, ove in base alla natura pecuniaria dell'obbligazione risarcitoria scaturente dal citato art. 18, si afferma in proposito che "non appaiono presentarsi ostacoli giuridici in punto di transigibilità".

<sup>92</sup> V. in proposito l'analisi di F. GIAMPIETRO, *La direttiva 2004/35/CE ...*, cit..

to principalmente lo scopo di conferire allo Stato, nonché alle Regioni ed ai Comuni, la legittimazione a richiedere direttamente ed autonomamente il risarcimento del danno ambientale.

Ma la diretta conferma della diversa natura della responsabilità ambientale rispetto alla responsabilità civile è espressamente affermata nel tredicesimo “considerando” della direttiva del 2004, nel quale viene affermato che la responsabilità civile non è “uno strumento adatto per trattare l’inquinamento a carattere diffuso e generale nei casi in cui sia impossibile collegare gli effetti ambientali negativi a atti o omissioni di taluni singoli soggetti”. Con ciò, evidentemente, si vuole circoscrivere l’ambito di applicazione della direttiva a quello che nella legislazione italiana è solitamente definito “danno pubblico ambientale”, lasciando alla legge nazionale il compito di disciplinare il risarcimento del danno subito individualmente<sup>93</sup>.

Anche attraverso questa concreta e recente applicazione, dunque, il principio comunitario “chi inquina paga” si conferma “lo strumento per imputare in maniera equa i costi esterni dell’inquinamento”<sup>94</sup>. Del resto, già dal tenore letterale dell’art. 174, par. 2, del Trattato può desumersi che le misure rispondenti ad esigenze di protezione dell’ambiente possono essere ispirate a diversi principi concorrenti tra loro<sup>95</sup>, che non escludono la leva fiscale<sup>96</sup>. L’avverbio “nonché” che precede il riferimento al principio in esame pare, invero, disgiungere quest’ultimo dai tre principi (della precauzione, della prevenzione e della correzione) indicati nella prima parte della norma<sup>97</sup>, in modo da offrire agli Stati membri l’opportunità di utilizzare nelle loro politiche ambientali strumenti, non soltanto economici, di diversa natura<sup>98</sup>,

<sup>93</sup> Ad avviso di DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee ...*, cit., 674, tuttavia, non è chiaro “se il sistema della direttiva vuole essere o meno una vera soluzione alternativa a quello della responsabilità civile o se si tratti in ultima analisi della medesima disciplina che per evitare gli inconvenienti denunciati ponga in atto dei provvedimenti di rafforzamento, mediante l’intervento riparatorio eseguito in proprio da organi pubblici con facoltà di rivalsa”. A ben vedere, però, questa osservazione non compromette le conclusioni da noi argomentate e raggiunte nel testo in ordine alla diversa natura giuridica dei due istituti e delle connesse responsabilità.

<sup>94</sup> L’idea che il principio in esame abbia legittimità nel diritto comunitario l’imputazione dei costi dell’inquinamento sulla base di un criterio di natura economica viene prospettata da PALOMBINO, *Il significato ...*, cit., 877-878.

<sup>95</sup> La pluralità di strumenti (economici e non) sottesa al principio in esame è evidenziata da COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., Premessa, ed è ripresa in numerose direttive; v., al riguardo, la Direttiva 20 dicembre 1994 n. 94/62/CE sugli imballaggi e i rifiuti di imballaggio, che nelle sue premesse, ritiene “essenziale che tutte le parti coinvolte nella produzione, nell’uso, nell’importazione e nella distribuzione di imballaggi ... (omissis) ... conformemente al principio «chi inquina paga» accettino di assumersene la responsabilità”. Per una conferma in dottrina cfr. PALOMBINO, *Il significato ...*, op., loco, ult. cit.

<sup>96</sup> Per una autonoma disamina della portata di ciascuno dei principi richiamati dall’art. 174, par. 2, cfr. HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 36 ss.; lo stesso HERRERA MOLINA, *El principio “quien contamina paga” ...*, cit., 82, afferma che il principio in esame “incluye entre sus posibles consecuencias el establecimiento de tributos ambientales”.

<sup>97</sup> Un evidente esempio del rapporto tra principi di precauzione, prevenzione e correzione e principio “chi inquina paga” è costituito dalla direttiva 2003/87/CE del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissione dei gas a effetto serra nella Comunità, nella quale (24° “considerando”) lo strumento della tassazione ambientale viene considerato un’integrazione del sistema di limiti introdotto dalla direttiva. Secondo TARANTINI, *Il principio chi inquina paga tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. giur. amb.*, 1990, n. 4, 727, per questa sua natura multiforme, il principio in esame presenta la natura di un principio aperto, che comprende (ma non si esaurisce nella) la responsabilità civile per danni ambientali. In questo senso anche HERRERA MOLINA, *El principio “quien contamina paga” ...*, cit., 82-83.

<sup>98</sup> Così, ancora, HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 42, che cita a sostegno di tale conclusione COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., nel punto in cui si afferma che le imposte e tasse ambientali fanno parte della gamma di strumenti utilizzabili per la tutela dell’ambiente e possono realizzare in maniera adeguata il principio in esame ed ancora, ivi, p. 44 ss., ove si afferma che il principio stesso impone un obbligo di risultato lasciando alle autorità nazionali la forma e i mezzi e precisando (ivi, p. 52) che tali risultati “pueden conseguirse mediante medidas administrativas, de responsabilidad civil y otras regulaciones no tributarias”.

da combinare in relazione alle peculiarità delle loro condizioni interne e nel rispetto dei principi comunitari di sussidiarietà e proporzionalità sanciti dall'art. 5 del Trattato<sup>99</sup>. Per questo motivo non convincono le tesi che criticano il principio "chi inquina paga" ritenendolo inidoneo a coprire esigenze di prevenzione, poiché, proprio alla luce della presenza di altri riferimenti, non è questa la sua unica funzione.

### 3.c) I riflessi sul piano fiscale

L'attribuzione di contenuti (anche) tributari al principio in questione sembra agevolata dalla lettura del medesimo in combinazione con quelli della precauzione, dell'azione preventiva e della correzione in via prioritaria alla fonte, che lo precedono nel testo del citato art. 174, par. 2. In proposito si ritiene che tali diversi principi possano essere utilizzati, quanto a quello della precauzione e dell'azione preventiva, per desumere un criterio idoneo a quantificare l'entità dei tributi necessari ad assicurare un corretto equilibrio ambientale e, quanto al principio della correzione alla fonte, per individuare le caratteristiche delle fattispecie tributarie<sup>100</sup>.

All'interno di questo quadro giuridico, il principio "chi inquina paga" è stato ritenuto la fonte di legittimazione, da un lato, di appositi tributi extrafiscali aventi come obiettivo la tutela dell'ambiente e, dall'altro, della previsione di particolari agevolazioni per finalità ambientali in materia di imposte indirette<sup>101</sup>. Il principio in questione non costituisce un'autorizzazione ad inquinare verso un corrispettivo né ha il carattere di una sanzione per l'attività inquinante, ma rappresenta un criterio preventivo di efficienza distributiva, codificato nell'ordinamento comunitario<sup>102</sup>.

Non sembra, tuttavia, che, come pure è stato sostenuto, il principio "chi inquina paga" possa essere considerato una particolare espressione del principio del beneficio<sup>103</sup>. E ciò non soltanto alla luce delle considerazioni che saranno svolte successivamente nel testo, nella prevalente ottica dell'ordinamento italiano, a favore di una generale soggezione dei tributi (comprese le tasse) al principio della capacità contributiva ma anche (e prima ancora) per il carattere volutamente ampio e generico dell'art. 174, par 2, del Trattato, che non sembra consentire una restrizione così consistente alla realizzazione delle politiche ambientali della Comunità europea.

Semmai pare possibile che all'interno del principio "chi inquina paga" possano rientrare anche pubbliche entrate che, nel rispetto dei principi costituzionali inter-

<sup>99</sup> Si richiama espressamente a tali principi la direttiva 2003/87/CE (30° "considerando").

<sup>100</sup> In questo senso HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 51, ove si rinviene una funzione fiscale anche in relazione a tali principi, osservandosi che il principio della cautela e dell'azione preventiva "ofrece un criterio para cuantificar los tributos por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales", mentre il principio di correzione in prevalenza alla fonte può "orientar la configuracion de los hechos imposables y elementos de cuantificacion de los tributos ambientales buscando que incidan sobre el origen de la contaminacion".

<sup>101</sup> HERRERA MOLINA, *El principio "quien contamina paga" ...*, cit., 83.

<sup>102</sup> HERRERA MOLINA, *El principio "quien contamina paga" ...*, cit., 89-90.

<sup>103</sup> V., in tal senso, HERRERA MOLINA - CHICO - GRAU RUIZ, *Towards a general code of environmental tax provisions: a review of the sub - and inter - national experiences in Spain*, relazione alla 5<sup>th</sup> Annual global conference on environmental taxation: issues, experiences and potential, Pavia, 9-11 settembre 2004, p. 2 della bozza, ove si afferma che "environmental taxes are based on the polluter pays principle, which is a particular form of the equivalence or benefit principle" aggiungendo che "in other words, environmental taxes and charges are very close to each other and the legislator is relatively free to shape as a tax or a charge the same basic environmental levy".



ni, siano ispirate al principio del beneficio ma ciò non può escludere che la copertura del principio comunitario si estenda a prelievi non solo tributari ma anche corrispettivi, risarcitori o sanzionatori<sup>104</sup> alla cui base vi siano scopi di protezione ambientale. Del resto, dalla stessa fonte è stato osservato che i gravami ambientali, anche se rispondono a caratteristiche extrafiscali, quando vengono realizzati nella forma del tributo devono rispettare tutti i principi che regolano la materia tributaria<sup>105</sup>.

Alla luce delle considerazioni che precedono, si rafforza il convincimento che dal principio “chi inquina paga” può essere ritratta non solo la legittimazione degli Stati membri dell’Unione europea ad introdurre tributi (coerenti con la politica fiscale e con i principi fondamentali del diritto comunitario) che siano, a vario titolo, basati su fattori ambientali, ma anche un criterio di individuazione e di determinazione della forza economica da porre a base di prelievi fiscali di tale natura<sup>106</sup>.

#### 4. L’uso extrafiscale dell’imposizione ambientale

Tanto premesso in ordine ai profili di diritto comunitario, per analizzare in modo completo l’essenza del rapporto tra presupposto del tributo ed ambiente, è necessario ricordare i risultati già raggiunti dalla dottrina con riferimento al problema della legittimità costituzionale delle agevolazioni tributarie e, più in generale, dell’utilizzo extrafiscale dei tributi<sup>107</sup>. In tale ottica, il prelievo viene visto non soltanto come strumento

<sup>104</sup> Non pare, pertanto, di poter condividere l’osservazione di DE MITA, *Fisco alla prova dell’ambiente*, in “Sole 24 Ore”, 1 giugno 2003, ad avviso del quale dovrebbe essere “sgombrato il campo dall’equivoco che il principio «chi inquina paga» rientri nell’ambito dell’imposizione tributaria” poiché si tratterebbe soltanto “di un principio riconducibile all’aspetto risarcitorio e sanzionatorio”. Al principio “chi inquina paga”, come si è visto, si richiama espressamente la recente direttiva n. 2004/35/CE (in “G.U.C.E.” 30 aprile 2004 n. 143) in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, ma, a prescindere dalla reale portata risarcitoria degli obblighi da questa scaturenti, non si può escludere la possibilità di richiamarsi al principio in esame anche per sostenere la legittimità alla luce del diritto comunitario di prelievi fiscali a carattere ambientale. Per l’esplicito riconoscimento del valore fiscale del principio v. la comunicazione COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, più volte citata. Sulla normativa italiana contenente la disciplina dei prelievi ambientali di tipo risarcitorio, compensativo e sanzionatorio cfr. PICCIAREDDA, *Nozione di ambiente e suo rilievo giuridico*, in PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l’ambiente ...*, cit., p. 20 ss..

<sup>105</sup> HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 42; BORGSMDT, *Eco-taxes in the framework*, cit., spec. 230 ss..

<sup>106</sup> Per queste conclusioni v. nuovamente SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 83.

<sup>107</sup> Sul punto ancora MOSCHETTI, *La capacità contributiva ...*, cit., p. 262 ss.. Per un esame critico più approfondito v.no, inoltre, le opere di LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Vol. XIII (Roma, 1989), nonché, dello stesso Autore, *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Vol. I-1, p. 401; D’AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nss. D.I. - App.*, Vol. I (Torino, 1980), 153; DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *ID.*, *Interesse fiscale e tutela del contribuente* (Milano, 1987), p. 25 ss. ed ivi, spec., p. 44-45; BAFILE, *Imposta*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1989), 3. Per una approfondita ed aggiornata disamina del problema, v., altresì, FICHERA, *Le agevolazioni fiscali* (Padova, 1992), nonché LECCISOTTI (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Atti del Convegno di Roma, 7-8 ottobre 1993 (Bari, 1995), ove, per quanto di interesse in questa sede, si segnalano gli scritti di D’Amati e La Rosa, citati con maggiore dettaglio *infra*. Cenni anche in VIOTTO, *Tributo*, cit., 242. Per un’analisi della presente problematica nell’ambito del sistema fiscale spagnolo, v. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamento español*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 179 ss., nonché YEBRA MARTUL-ORTEGA, *I fini extrafiscali dell’imposta*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Annuario (Torino, 2001), p. 655, ove raffronti tra l’ordinamento spagnolo e quello tedesco. Riconoscono la ragione extrafiscale del prelievo ambientale, cfr. TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in AA.VV., *L’autonomia finanziaria degli enti locali territoriali* (Roma, 1994), p. 75-76, nonché GALEOTTI FLORI, *La tutela dell’ambiente nella disciplina dei tributi sul reddito dei fabbricati culturali e per agriturismo*, in ACQUARONE - AMATUCCI - LASCHENA - PACE - SCUDIERO, *Convivenza nella libertà. Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte* (Napoli, 1999), Tomo II, p. 695 ed ivi p. 702-706.



per realizzare il concorso alle spese pubbliche richiesto dall'art. 53 della Costituzione ma anche come mezzo per realizzare altre finalità, rispetto alle quali esso assume un carattere strumentale<sup>108</sup>.

Ne deriva che l'art. 53 Cost. non impedisce di operare valutazioni diversificate della capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica per soddisfare le esigenze di politica economica e sociale perseguite dal legislatore<sup>109</sup>. In tal senso, pertanto, è possibile individuare una minore attitudine alla contribuzione in un soggetto il quale, pure in presenza di una identica misura della base imponibile, ha realizzato il presupposto del tributo con un'attività meno nociva per l'ambiente di quella svolta da altri. Per altro verso, è anche possibile colpire con un tributo di maggiore entità il contribuente che abbia prodotto una base imponibile di identica misura attraverso un'attività più dannosa per l'ambiente<sup>110</sup>. Resta fermo, peraltro, che tra i fini fiscali ed i fini extrafiscali non esiste alcuna contrapposizione ma, anzi, una sostanziale convergenza, nel

<sup>108</sup> Così DE MITA, *Il principio ...*, cit., p. 44. L'Autore distingue tra funzione disincentivante e funzione incentivante dell'imposizione. La prima viene attuata attraverso prelievi che colpiscono certe attività produttive o certi consumi che si intende scoraggiare. La seconda, al contrario, si realizza introducendo forme agevolative (esenzioni o riduzioni) con l'opposta funzione di incoraggiamento. In senso analogo, PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 170-171, il quale, dal punto di vista degli effetti, distingue tra tasse redistributrici e incentivanti, ponendo in evidenza che il gettito delle tasse redistributrici, che per De Mita hanno finalità disincentivanti, ha comunque lo scopo di attribuire a chi inquina il maggior costo sociale della sua attività. Analoghe considerazioni in HERRERA MOLINA, *Legal limits on the competence of governments in Spain*, in MILNE - DEKETELAERE - KREISER - ASHIABOR, *Critical issues ...*, cit., p. 111 ed ivi, in part., p. 112-114.

Sullo stesso ordine di argomentazioni si è già da tempo basato AMATUCCI, A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 351, osservando che "l'utilizzazione del tributo quale strumento di politica ambientale presupporrebbe, quale condizione di legittimità, la capacità inquinatrice, che ovviamente sarebbe solo potenziale, se la legge istitutiva perseguisse il fine di disincentivare il comportamento coincidente con il presupposto" e concludendo nel senso che la qualificazione ecologica del presupposto di imposta non esime il legislatore ordinario dal rispetto dell'art. 53 Cost., poiché "il riferimento alla capacità contributiva integra perciò le garanzie delle libertà civili e politiche che concorrono a formare la personalità del cittadino nell'ambito del nuovo modello sociale imposto dalla Costituzione" (ivi, p. 415). Di particolare interesse è, sul punto, l'opinione di MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Vol. V, (Roma, 1988), p. 11, il quale osserva che l'imposta non potrebbe essere comunque utilizzata come sanzione o come strumento atto ad impedire il verificarsi del presupposto stesso del tributo. L'impostazione del Moschetti, tuttavia, sembra essere rimasta isolata e non appare aderente all'orientamento della Corte costituzionale, la quale (vedine le sentenze citate in DE MITA, op., loco, ult. cit.), ammette la possibilità di conciliare la valutazione della mera capacità economica del soggetto con la soddisfazione di altri valori costituzionali. Nella dottrina più risalente, a favore della legittimità costituzionale dei prelievi extrafiscali, cfr. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 3, nonché MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Torino, 1965), p. 99 ss..

<sup>109</sup> L'espressione è di LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie* cit., p. 3. Sulla differenza tra capacità economica e capacità contributiva (intesa quest'ultima come attitudine a concorrere alle spese pubbliche), ci riportiamo alle argomentazioni da tempo sviluppate tra i primi da MANZONI, *Il principio ...*, cit., p. 73 ss. e ripercorse da MOSCHETTI, *La capacità contributiva ...*, cit., p. 242 ss., ad avviso del quale, dal collegamento tra art. 53 e art. 2 Cost. si può desumere che "è capacità contributiva la capacità economica considerata idonea a realizzare nel campo economico e sociale le esigenze collettive accolte nella Costituzione". Lo stesso MANZONI (op. ult. cit., p. 101), pur omettendo un esplicito riferimento al dovere di solidarietà, si pronuncia espressamente a favore della ammissibilità dei prelievi extrafiscali ritenendo che gli stessi perseguono le finalità di pubblico interesse anche in modo più efficace degli interventi di regolamentazione diretta.

<sup>110</sup> Per una concreta disamina di un particolare "sottosistema" tributario mirato al disincentivo di consumi inquinanti, cfr. BUGLIONE, *Ecoautomobilismo ed ecotasse: prospettive e concrete realizzazioni*, in DESIDERI (a cura di), *Qualità dell'aria e automobili (problemi e politiche)* (Milano, 1996), p. 125, ove si osserva che in questo campo le imposte vigenti, anche se istituite con l'obiettivo prevalente di produrre gettito, possono soddisfare la "oggettiva esigenza di contenere comunque l'incremento del parco circolante, nonché di orientare le scelte dei consumatori verso veicoli relativamente poco inquinanti" (ivi, p. 149). Per un'analisi macroeconomica dell'impatto della tassazione ambientale sul livello dell'inquinamento cfr. MUSU, *Introduzione ...*, cit., p. 37 ss.. Considerazioni sulla neutralità della tassa ambientale sono svolte da VILLANI, *Il prelievo ...*, cit., p. 159 ss..



senso che i secondi non possono mai prescindere dalla capacità contributiva e che, tutto sommato, anche il fine extrafiscale non è altro che una diversa e particolare espressione della solidarietà<sup>111</sup>.

Va anche chiarito se l'individuazione del fine extrafiscale idoneo ad adeguare il tributo alle diverse condizioni socio-economiche del soggetto agevolato, pur essendo rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore<sup>112</sup>, possa essere o meno ritenuta costituzionalmente legittima soltanto quando il fine extrafiscale che si intende perseguire è tutelato da altre disposizioni della nostra Legge fondamentale. A questo riguardo viene osservato che "il principio di capacità contributiva, in quanto disposizione costituzionale da interpretare (anche) alla luce di altre norme contenute nello stesso sistema giuridico, non può non tener conto del particolare favore che deve essere garantito laddove intervenga nei settori giuridici costituzionalmente protetti", con la conseguenza che "la qualificazione in termini di capacità contributiva deve tener conto della norma costituzionale di favore e questa a sua volta concorrere a determinare la maggiore o minore capacità contributiva"<sup>113</sup>.

Benché non si registri una unanimità di vedute in ordine al rango (costituzionale o meno) dei principi che giustificano la concessione di esenzioni o agevolazioni fiscali<sup>114</sup>, si deve comunque riconoscere (ed è questo che interessa ai nostri fini) che nella definizione del tributo o della sua misura il legislatore non è tenuto a rispondere al solo principio di capacità contributiva, ben potendo (e dovendo) riferirsi a tutti i princi-

Per l'applicazione di un analogo principio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, v. la Sent. 26 marzo 1980 n. 42, in *Giur. it.* 1980, I-1, p. 1797, con nota di FEDELE, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*. In questa pronuncia, la Corte, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'Ilor sui redditi di lavoro autonomo, pose in evidenza come per redditi di identico ammontare potesse sussistere una diversa capacità contributiva in presenza di una diversità degli elementi costitutivi della base imponibile. Sulla funzione dell'Ilor quale tributo discriminante dei redditi prodotti con il concorso di una componente patrimoniale, cfr. MICHELI, *Corso ...*, cit., p. 468 ss., nonché MARONGIU, *Imposta locale sui redditi (ILOR)*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1989) e ID., *L'imposta locale sui redditi*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Vol. IV, p. 131. In argomento, si segnalano anche GRANELLI, *Redditi (imposta locale sui)*, in *Nss. D.I., App.*, Vol. VI (Torino, 1986) e MICCINESI, *Redditi (imposta locale sui)*, in *Enc. dir.*, Vol. XXXIX (Milano, 1988).

<sup>111</sup> Così AMATUCCI, A., *Autonomia ...*, cit., 4, ove si precisa che in conseguenza di ciò "l'equilibrio tra fini fiscali e fini extrafiscali è di grado quantitativo".

<sup>112</sup> DE MITA, *Razionalità e certezza della tassazione*, in AA.VV. *La costituzione economica a quarant'anni dalla approvazione della Carta fondamentale*, Atti del convegno di Milano del 6-7 maggio 1988 (Milano, 1990), p. 393, pone in evidenza che, sotto il profilo sostanziale, tale discrezionalità non può mai oltrepassare i limiti della razionalità, creando "mostri fiscali" che diano luogo a prelievi non giustificati da un solido ancoraggio alla capacità economica richiamata dall'art. 53 Cost.. In generale, sui limiti costituzionali dei giudizi di valore affidati alla funzione legislativa, cfr. CERRI, *Ragionevolezza delle leggi*, in *Enc. giur.*, Vol. XXV (Roma, 1991), spec. p. 14 ss., ove un'ampia analisi della casistica giurisprudenziale e della tecnica argomentativa adottata dalla nostra Corte costituzionale. In argomento, cfr., altresì, AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Atti del seminario - Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992 (Milano, 1994). Da ultimo SCACCIA, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale* (Milano, 2000).

<sup>113</sup> Così, testualmente, MOSCHETTI, *A agevolazioni fiscali - II) Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. I (Torino, 1987), p. 785.

<sup>114</sup> A questo proposito non si può trovare un riferimento legislativo neanche nell'art. 17, lettera b), della L. 29 dicembre 1990 n. 408 (disposizione in base alla quale il Governo fu autorizzato ad emanare norme ed esenzioni esistenti, rimasta priva di concreta attuazione), poichè tale norma, affiancando agli "indirizzi di natura costituzionale" il riferimento "a specifici obiettivi di politica economica, sociale o culturale compatibili con gli indirizzi della Comunità economica europea", non ha operato alcuna estensione nei parametri di valutazione degli interessi contrapposti all'art. 53 Cost., in quanto la compatibilità con gli indirizzi comunitari è già coperta dalla tutela costituzionale dall'art. 11 Cost., cosicchè il legislatore delegante nulla avrebbe aggiunto (nè poteva farlo) in ordine ai riferimenti normativi della politica delle agevolazioni.



pi e valori cui si ispira l'ordinamento giuridico in un determinato contesto socio-economico<sup>115</sup>, tra i quali, peraltro, quelli di carattere ambientale hanno sicuramente un rango costituzionale.

Invero, benché la protezione dell'ambiente non sia stata espressamente codificata nella nostra Costituzione<sup>116</sup>, l'esistenza di un fondamento costituzionale della stessa si impone ugualmente, legittimando l'introduzione di tributi la cui determinazione risponda (anche) a criteri diversi da quelli stabiliti dall'art. 53, sulla base di due distinti ordini di motivi, rispettivamente riferibili, il primo alle norme ed ai principi dell'ordinamento interno, il secondo alle norme ed ai principi dell'ordinamento comunitario.

Quanto al primo ordine di motivi (attinente al diritto interno), il rango costituzionale dei valori ambientali è stato fatto risalire all'interpretazione combinata degli artt. 9 e 32 della nostra Costituzione<sup>117</sup>, dai quali la dottrina e la giurisprudenza della Corte costituzionale, anche in assenza di un esplicito riferimento al concetto di "ambiente", hanno tratto la legittimazione di una configurazione unitaria dei valori che allo stesso si riportano deducendone il fondamento di un preciso dovere di protezione<sup>118</sup>.

<sup>115</sup> La dottrina si è divisa sulla necessità che la comparazione tra i valori tutelati dall'art. 53 Cost. e quelli ad essi concorrenti vada effettuata unicamente sulla base di altre norme giuridiche di pari rango. Per l'affermativa, cfr., oltre al Moschetti, D'AMATI, *Le agevolazioni in campo tributario e parafiscale*, in LECCISOTTI (a cura di), *Le agevolazioni ...*, cit., p. 35 ss., il quale, con efficace sintesi, afferma che "le norme extrafiscali, quindi, traendo la propria legittimazione da principi costituzionali diversi da quello della capacità contributiva, si collocano in un contesto economico-sociale più ampio e comprensivo" (ivi, p. 42). Diversa, invece, sembra essere l'opinione del FICHERA, *Le agevolazioni ...*, cit., p. 148, il quale sostiene che "la norma che delimita l'agevolazione è il frutto di scelte di secondo grado in riferimento ad un complesso di esigenze che spetta al legislatore contemperare". In modo più esplicito, LA ROSA, *Le agevolazioni ...*, cit., p. 418-419, esprime l'avviso che deve ammettersi "la possibilità di trattamenti fiscali di favore anche in relazione a fini diversi da quelli tutelati a livello costituzionale; ed escludersi che, per questi ultimi, possano considerarsi per ciò solo costituzionalmente dovuti anche dei trattamenti fiscali di favore". Esaminando con il rigore scientifico che gli era consueto l'impatto dei principi costituzionali extrafiscali sulla capacità contributiva di taluni soggetti da questi tutelati, con riferimento ad un caso specifico, il MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1975, I, p. 75, osservò, in parziale antitesi con il riportato assunto del La Rosa, che la richiamata norma costituzionale "non vieta l'introduzione di agevolazioni fiscali a favore delle associazioni religiose, mentre vieta carichi discriminatori fiscali ai danni delle associazioni stesse anche se ravvisa l'esistenza di una specifica capacità contributiva di queste ultime".

<sup>116</sup> Diversamente da quanto avviene in Leggi fondamentali approvate in epoca più recente da altri Stati, v., ad esempio, la Costituzione spagnola approvata nel 1978, che, all'art. 45 sancisce, da un lato, il diritto di "tutti" di godere di un ambiente salubre e, dall'altro, il correlato dovere di preservarne la qualità in ossequio ad un indispensabile dovere di solidarietà collettiva, dal quale la locale Corte costituzionale ha desunto la legittimazione di tributi con caratteristiche ambientali. Per questi richiami HERRERA MOLINA, *Legal limits ...*, cit., p. 111. Con riferimento alla costituzione tedesca del 1949, v. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 597, ed ivi 602, nt. 12, ove si nota che sono ormai cinquantacinque le carte costituzionali "che affermano principi e valori finalizzati alla tutela dell'ambiente".

<sup>117</sup> Che è stata condotta sulle norme citate con criteri analoghi a quelli dell'interpretazione adeguatrice utilizzata dalla Corte come canone interpretativo idoneo a riportare nell'alveo della legittimità la norma di legge ordinaria sospetta di incostituzionalità. In argomento cfr. AMOROSO, *L'interpretazione adeguatrice nella giurisprudenza costituzionale tra canone ermeneutico e tecnica di sindacato di costituzionalità*, in *Foro it.*, 1998, V, 89.

<sup>118</sup> In questo senso v. AMATUCCI, F., *Le fondamenta ...*, cit., p. 5-11, nonché PICCIAREDDA, *Nozione di ambiente ...*, cit., p. 11 ss. e GALEOTTI FLORI, *La tutela dell'ambiente ...*, cit., p. 697-701; HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 23 ss.. Per una completa disamina dei fondamenti costituzionali, CARAVITA DI TORITTO, *Diritto dell'ambiente* (Bologna, 2001), spec. p. 15 ss., ove si evidenzia pure (p. 39-40) che, sulla base di un equivoco alimentato da alcune sentenze della Consulta, una certa dottrina era giunta addirittura, sia pure erroneamente, a ritenere che il valore ambiente implicasse l'incondizionata subordinazione ad esso di ogni altro valore costituzionale presente nella Carta del 1948. Ad avviso del C., tuttavia, è proprio dalla giurisprudenza costituzionale (e, segnatamente, dalla sent. n. 39 del 1986) che si deve desumere come la tutela dell'ambiente, al pari di quella riservata dalla costituzione ad ogni altro valore dalla stessa garantito, non è assoluta ma suscettibile di estimazione comparativa rispetto a tali altri valori, rispetto ai quali può essere giustificato un bilanciamento di tutele sulla base del principio della ragionevolezza. Sulla cosiddetta "discrezionalità del legislatore" nel bilanciamento degli interessi costituzionalmente protetti si rinvia, ancora, alle opere già citate in nt. 112.

Del resto, anche la recente riforma del Titolo V della nostra Costituzione<sup>119</sup> ha lasciato sostanzialmente impregiudicata la questione concernente l'esigenza di tradurre in apposite disposizioni costituzionali i principi di protezione dell'ambiente e dell'equilibrio ecologico, limitandosi a fissare i principi costituzionali relativi all'organizzazione degli interessi ambientali, soprattutto nella prospettiva del riparto di competenze tra lo Stato e le regioni<sup>120</sup>. Si tratta, pertanto, di una norma di distribuzione delle competenze legislative che nulla sembra aggiungere alla portata e al significato giuridico delle norme preesistenti in materia di tutela dell'ambiente. Non di meno, essa ha quanto meno confermato l'esistenza di un interesse di rango costituzionale alla tutela del valore ambiente, introducendone per la prima volta il termine nel testo della Costituzione. In questo senso depongono le norme del nuovo art. 117 Cost., specialmente il comma 2, lettera s), che attribuisce alla competenza esclusiva dello Stato "la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema" e il comma 3, che invece include tra le materie di competenza concorrente "la tutela della salute" e "la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali".

Quanto al secondo ordine di motivi a sostegno del rilievo costituzionale dei valori ambientali, va osservato che sull'evoluzione della nozione giuridica di ambiente hanno pesato senza dubbio le nuove disposizioni riguardanti l'ambiente inserite nel Trattato di Roma dall'Atto Unico Europeo e, in tale ambito, il principio "chi inquina paga" (che ha formato oggetto di esame nelle pagine che precedono). Per effetto del procedimento di adattamento del diritto interno al diritto comunitario attuato nell'ordinamento italiano in forza dell'art. 11 Cost.<sup>121</sup>, tale principio deve essere ormai considerato parte integrante del nostro ordinamento, perché, come suol dirsi, è stato "costituzionalizzato"<sup>122</sup> e, come tale, ritenuto suscettibile di formare oggetto di

<sup>119</sup> L. Cost. 18 ottobre 2001 n. 3, art. 3, Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione.

<sup>120</sup> Così CARAVITA DI TORITTO, *Diritto dell'ambiente*, cit., p. 42. Conforme CIVITARESE MATTEUCCI, *Il Paesaggio nel nuovo Titolo V, Parte II, della Costituzione*, in Riv. giur. amb., 2003, 253. In tema, altresì, POZZO - RENNA, *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione* (Milano, 2004).

<sup>121</sup> In generale, sul problema dell'adattamento del diritto interno al diritto internazionale e, più in particolare, ai trattati stipulati tra nazioni diverse, v. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico* (Padova, 1976), II, p. 1481; LA PERGOLA, *Costituzione e adattamento dell'ordinamento internazionale* (Milano, 1961); D'ATENA, *Adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, in Enc. giur., Vol. I (Roma, 1988). Per l'analisi della dottrina più risalente relativa alla nostra Costituzione repubblicana, cfr. anche MIELE, *La Costituzione italiana e il diritto internazionale* (Milano, 1951) e SOCINI, *L'adeguamento degli ordinamenti statuali all'ordinamento internazionale* (Milano, 1954). Con particolare riferimento ai rapporti tra le norme comunitarie in materia di ambiente ed il nostro diritto interno, sia consentito rinviare a SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 81-82 ed ivi alle indicazioni bibliografiche in nt. 97.

<sup>122</sup> Per riferimenti al c.d. processo di "costituzionalizzazione" del principio comunitario "chi inquina paga" operato in forza dell'art. 11 della nostra Legge Fondamentale v. SELICATO, *Le politiche ambientali ...*, cit., p. 81. In precedenza ha utilizzato lo stesso termine GRECO, *Nascita, evoluzione ed attuale valore del principio "chi inquina paga"*, in *Atti del Convegno Nazionale di Gubbio del 5 - 6 - 7 ottobre 1990* (Roma, 1992), p. 27, il quale, tuttavia, restringe il fenomeno osservando che la "costituzionalizzazione, riguarderebbe anche l'ordinamento italiano in quanto il principio andrebbe a far parte dei limiti posti legislativamente ai diritti di cui agli artt. 41 e 42". È nostra opinione, invece, che la suindicata "costituzionalizzazione" non possa essere limitata a questa o a quella norma del sistema, ma sia da verificare con riferimento a tutte le disposizioni vigenti, ivi inclusa, per ciò che a noi più interessa, quella relativa all'applicazione del principio di capacità contributiva. È bene puntualizzare al riguardo anche quest'ultimo principio è stato ricollegato ai menzionati articoli 41 e 42 Cost.; tuttavia qui non si tratta di indagare sui rapporti tra l'art. 53 e le altre norme della Costituzione, ma di individuare il contenuto materiale del principio stesso alla luce delle prospettive aperte dal recepimento dei trattati comunitari.

ponderazione da parte del legislatore ordinario insieme a tutti gli altri principi ed interessi costituzionalmente protetti, inclusi quelli di ordine economico-finanziario tutelati dall'art. 53 della Costituzione<sup>123</sup>.

A dire il vero, la tutela attribuita al bene ambiente dal diritto comunitario trova un limite nella disciplina in materia di divieto degli aiuti di Stato stabilita dagli articoli 87 e seguenti dello stesso Trattato di Roma. La *ratio* di tale normativa si ricollega all'obiettivo della Comunità di instaurare un mercato interno, fondato sulla libera ed equa concorrenza tra le imprese. In questa ottica, un sovvenzione pubblica (anche sotto forma di agevolazione fiscale) può rappresentare un ostacolo alla realizzazione del mercato interno se procura alle imprese beneficiarie un vantaggio tale da alterarne la forza competitiva sul mercato. Va ricordato, tuttavia, che proprio allo scopo di conciliare il principio "chi inquina paga" con le norme in materia di aiuti di Stato è stata introdotta una specifica disciplina che rende generalmente irrilevante l'attribuzione di aiuti rivolti alla tutela ambientale<sup>124</sup>.

Sulla diversa questione consistente nello stabilire se i fini extrafiscali concorrono a determinare la capacità contributiva o se invece se restano all'esterno di tale concetto, esistono posizioni contrapposte anche se la dottrina maggioritaria si è dichiarata favorevole all'accoglimento della soluzione negativa<sup>125</sup>. La problematica appena ricordata, tuttavia, resta ai margini del tema della fiscalità ambientale, coinvolgendolo limitata-

<sup>123</sup> Anche sulla scorta di quanto chiaramente statuito dalla Suprema Corte nella sua recente sent. 10 dicembre 2002 n. 17564, in *Riv. dir. trib. int.*, 2003, 175, con nota di ARDOLINO, *La forza e valore delle decisioni della Commissione CE tra efficacia diretta e riserva di legge*, *ivi*, 203, può dunque ritenersi privo di rilievo a questo fine il nuovo art. 117, comma 1, Cost., nel testo sostituito dall'art. 3 della legge costituzionale n. 3 del 2001, ove si stabilisce che "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali". Secondo la Corte, infatti "ogni ipotesi di surrettizia innovazione" nella disciplina dei rapporti (tra l'altro) della legge statale con la normativa comunitaria derivata dovrebbe essere esclusa "anche perché la nuova formulazione dell'art. 117 comma 1 (laddove parla di «... rispetto ... dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario», e non già di «rispetto del diritto comunitario» *tout court*) confermerebbe che il fondamento costituzionale del significato e del contenuto precettivo di tali «vincoli» dovrebbe essere ricercato altrove, nella *sedes materiae* sua propria: vale a dire nell'art. 11, secondo periodo". La sentenza è anche pubblicata in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, II, 3, con nota di BIZIOLI, *Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell'ordinamento tributario interno fra questioni nuove (art. 117, comma 1, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.)*, *ivi*, 16 e, spec. 26-30, ove si attribuisce al nuovo art. 117 un valore sostanzialmente descrittivo in ordine alle "conseguenze normative del processo di integrazione europea". Per una recente ed autorevole conferma dell'orientamento in tal senso della Corte v. TESAURO, G., *Diritto comunitario* (Padova, 2003), p. 202-205, ove si evidenzia che a seguito della L. cost. n. 3/2001 "non è mutato nella sostanza i quadro dei rapporti del nostro ordinamento con lo scenario giuridico comunitario in cui il nostro Paese si colloca", costituendo soltanto il nuovo art. 117 una "norma sul riparto di attribuzioni" nella quale viene confermata la potestà regionale di attuazione del diritto comunitario già disciplinata dalla L. 9 marzo 1989 n. 86 (c.d. legge La Pergola, sui cui effetti in materia fiscale v., volendo, SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, II, 66). Anche FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, Relazione al 50° Convegno ASTRID di studi amministrativi su *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Varenna, 16-18 settembre 2004, in <http://www.astridonline.it>, afferma che il nuovo art. 117, comma 1, Cost. rappresenta "il primo luogo di codificazione stabile, compiuta e diretta della subordinazione delle fonti legislative interne a quelle di matrice comunitaria" (*ivi*, 14), ma non gli attribuisce alcuna portata innovativa in ordine alla disciplina dei rapporti tra tali fonti.

Alla luce di quanto sopra, non possono essere condivise le osservazioni contrarie di VERRIGNI, *La rilevanza del principio "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614, ed *ivi*, sul punto, 1631-1632 ss., ove si sostiene che la fonte della "costituzionalizzazione" del principio "chi inquina paga" dovrebbe essere rinvenuta nel nuovo art. 117, comma 1, e non nell'art. 11 della Costituzione.

<sup>124</sup> Per ulteriori approfondimenti a questo riguardo cfr. SELICATO, G., *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, nonché AGO, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, entrambi pubblicati in questo stesso fascicolo, ove ulteriori riferimenti.

<sup>125</sup> Sul punto, v. in tale direzione D'AMATI, *Le agevolazioni in campo ...*, *cit.*, p. 40, ove si afferma che "la ricerca della legittimazione delle esenzioni all'interno del principio della capacità contributiva appare vana, quando non

Pietro Selicato: *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo*

mente agli aspetti concernenti i possibili vizi di legittimità costituzionale di un tributo “*environmentally oriented*” in misura del tutto analoga a tutte le altre fattispecie di utilizzo extrafiscale del prelievo.

Un ulteriore profilo di attenzione, da osservare nell’introduzione di un tributo che, in quanto basato sulla previsione di effetti incentivanti o disincentivanti, si proponga il fine extrafiscale di contribuire alle politiche di salvaguardia dell’ambiente, è costituito dal rispetto del quadro giuridico europeo. La stessa Commissione europea, infatti, ha sottolineato che il ricorso a tasse e imposte di carattere ambientale può interferire con vari settori del diritto comunitario e, segnatamente, con quelli della concorrenza, del mercato unico e della politica fiscale<sup>126</sup>, ritenendo, poi, che la valutazione della conformità dei tributi ambientali alle norme comunitarie sia estremamente complessa a causa della relativa novità dello strumento e della assenza nel testo originario del Trattato di Roma di ogni disciplina al riguardo<sup>127</sup>.

In questo contesto, la Commissione, pur appoggiando (nel rispetto del principio di sussidiarietà) l’evoluzione in senso ambientale dei sistemi fiscali nazionali e sottolineando gli ampi margini di manovra di cui dispongono in questa materia gli Stati membri, ha ribadito, però, l’importanza del quadro giuridico in relazione al funzionamento del mercato unico, “quadro giuridico che gli stati membri devono rispettare quando introducono nel diritto nazionale tasse e imposte ambientali”<sup>128</sup>.

## 5. *L’impiego della tassa nelle politiche di tutela ambientale*

Nell’analisi del rapporto tra tributi ambientali e capacità contributiva, un ulteriore profilo meritevole di approfondimento in un approccio giuridico di tipo tradizionale è quello che concerne l’inquadramento costituzionale dei tributi latamente riconducibili ad un rapporto commutativo, come quelli della specie “tassa”. In effetti, tanto in Italia quanto negli altri Stati europei, i prelievi fiscali rivolti ad assol-

proprio contraddittoria”, precisando subito dopo che “nessuna imposizione può essere applicata, infatti, in assenza o nell’attenuazione della capacità contributiva, si parli o meno di esenzioni”. Anche il LA ROSA, *Le agevolazioni ...*, cit., p. 414-418, osserva in proposito che il problema in esame “risulta in larga misura viziato dalla non sempre chiara percezione della fondamentale differenza tra l’eguaglianza (intesa come inammissibilità delle discriminazioni arbitrarie) e la giustizia sostanziale tributaria (intesa come affermazione di un ben preciso criterio distributivo generale degli oneri tributari)” e che nel vigente ordinamento costituzionale deve quindi “escludersi la configurabilità di un contrasto delle agevolazioni tributarie con l’art. 53 Cost.”; e ciò sia nel caso di “extrafiscalità interna” alla disciplina del tributo (che l’Autore riconduce alle ipotesi qualificabili finanziariamente in termini di “erosione”, in cui la scelta normativa derogatoria resta inclusa nella disciplina della fattispecie tributaria) sia nel caso di “extrafiscalità esterna” a tale disciplina (riconducibile a quelle che l’Autore definisce come “spese fiscali” o “vere agevolazioni tributarie” e per le quali esclude la deroga all’art. 53 Cost., sostenendo che i relativi vantaggi tributari “devono ritenersi figurativamente correlati ad adempimenti tributari corrispondenti all’intervento pubblico che li rende in tutto o in parte non dovuti”).

<sup>126</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 6.

<sup>127</sup> Così, ancora COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 13. Per quanto riguarda la politica fiscale, l’intero Cap. III della Comunicazione (specialmente la sua sezione A) è dedicato alla ricostruzione degli orientamenti che gli Stati membri sono tenuti a rispettare nell’introdurre tributi ambientali, richiamando le norme del Trattato in materia di dazi doganali o tasse di effetto equivalente, di restrizioni quantitative o misure di effetto equivalente, di aiuti di Stato, di discriminazione o protezione fiscale. In tema v. l’ampia disamina di BORGSMIDT, *Eco-taxes in the framework of Community law*, cit., al termine della quale, tuttavia, si perviene alla rassegnata conclusione (ivi, 240) che “a greening of the relevant tax rules seems feasible on the basis of a Community wide, or maybe worldwide consensus”, osservando, d’altra parte che “although purely national measures risk being considered as incompatible, they are necessary as concrete examples of greening”. Sul punto anche HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 138 ss..

<sup>128</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 52.

vere finalità di riequilibrio ambientale sono frequentemente modellati in conformità al predetto schema teorico<sup>129</sup>. Tale situazione si accentua nella fiscalità locale, ambito nel quale si rileva che i tributi ambientali astrattamente riconducibili agli enti locali sono di norma collegati alla prestazione di un servizio da parte dell'ente impositore<sup>130</sup>. A questo proposito, sotto un profilo di carattere più generale, va subito evidenziato che, anche in presenza di una richiesta del privato o di un obbligo di quest'ultimo di ricevere una determinata prestazione, la tassa consiste pur sempre in un prelievo obbligatorio, tale da concretare il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva del soggetto obbligato. Giacché di tassa (e, pertanto, di tributo) non si potrebbe trattare laddove la somma richiesta costituisca una vera e propria remunerazione del servizio liberamente richiesto e reso la cui commisurazione fosse basata su una relazione causale di tipo sinallagmatico<sup>131</sup>. D'altra parte, anche se i confini tra tasse e tariffe non sono sempre ben delineati<sup>132</sup>, nell'espe-

<sup>129</sup> Su questo vi è una convergenza di vedute pressoché unanime. Per una disamina v. PICCIAREDDA, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente ...*, cit., p. 137. Sul punto HERRERA MOLINA, *Legal limits ...*, cit., p. 114-116, ove si evidenzia che nel sistema fiscale spagnolo si fa ricorso ad "environmental charges" disciplinati dal principio del beneficio. Sul sistema italiano della fiscalità ambientale, GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., spec. 123-134, si esprimono in senso fortemente critico, evidenziandone la natura incompleta e circoscritta a forme di imposizione decisamente orientate sul modello dei tributi di scopo. In senso analogo VERRIGNI, *La rilevanza ...*, cit., 1635.

Per il riferimento al carattere generico della nozione di "tassa", "imposta", "tributo" o "prelievo fiscale" utilizzato in materia cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 10, ove si precisa che, dal punto di vista del diritto comunitario, tali termini possono essere utilizzati come sinonimi "per definire tutti i tributi coattivi, non applicati secondo il criterio della controprestazione".

<sup>130</sup> L'osservazione è di GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Digesto, Disc. priv.*, sez. comm., Vol. XVI (Torino, 1999), 146 ed ivi 174, ove si rileva anche che "tale fatto, peraltro e di converso, conduce ad una attenuazione della matrice ambientale di queste forme di prelievo dato che le stesse si giustificano non tanto in quanto costo fatto sopportare al contribuente per la sua attività inquinante, ma bensì, è lo schema tipico della tassa, in termini di controprestazione per il servizio ricevuto". Per un autorevole e risalente precedente v. SACCHETTO, *Aspetti e problemi giuridici della imposizione dei canoni di inquinamento*, in C.N.R. - ISTITUTO DI RICERCA SULLE ACQUE, *Quaderno n. 47, Problemi e strutture economico-giuridici per una politica della qualità delle acque* (Roma, 1980), p. 279, ove si individua la natura di tassa nei "canoni" o "diritti" per i servizi di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto di cui all'art. 18 della L. 10 maggio 1976 n. 319 (c.d. "Legge Merli") Conforme, dopo l'emanazione della L. 24 dicembre 1979 n. 650 (di integrazione e modifica della L. 319/76), GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali delle "leggi Merli"*, in *Boll. trib. inf.*, 1980, 836.

<sup>131</sup> La distinzione delle tasse dalle entrate di tipo commutativo è ben evidenziata da DEL FEDERICO, *Tassa*, in *Digesto, Disc. priv.*, Sez. comm., Vol. XV (Torino, 1998), 321 ed ivi, sul punto, spec. 334-335. Critiche alla pretesa natura pienamente commutativa della tassa asserita in alcune sentenze della Corte costituzionale sono state avanzate già da SACCHETTO, *Tassa (in generale)*, in *Enc. dir.*, Vol. XLIV (Milano, 1992), 3, ed ivi 22-24. Sulla natura polivalente del termine "canone o diritto" utilizzato dalla Legge Merli cfr. SACCHETTO, *Aspetti e problemi ...*, cit., p. 287 ss., ove si afferma che l'elemento decisivo ai fini della qualificazione tributaria del detto prelievo è che esso costituisce "una forma vincolata o subordinata ad una specifica attività dell'ente pubblico, a seguito di una domanda del privato, e che di tale attività esso trae in qualche misura vantaggio" (ivi, 296), per poi concludere che, dovendo essere "tutti gli scarichi", a norma dell'art. 9 della L. 319/76, autorizzati "dalle autorità competenti al controllo", nel caso in questione "si tratterebbe di una tipica tassa di domanda". Dubbi di costituzionalità dovuti alla generalizzata applicazione del canone a tutti i possessori di immobili sono affacciati da RIGHI, *Lineamenti e profili di costituzionalità del canone o diritto comunale di cui all'art. 16 della legge 10 maggio 1976 n. 319*, in *Boll. trib. inf.*, 1980, 1630. Un'ampia disamina sulle origini, il fondamento e la natura giuridica del detto canone è svolta da MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio* (Padova, 1985), p. 189 ss., ove si ritiene che lo stesso sia "espressione di potestà impositiva contributiva" (ivi, 210).

<sup>132</sup> Lo nota, ad esempio, D'AYALA VALVA, "Nuove" tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria, in *Giur. merito*, 2004, 1266, esaminando la "trasformazione" in tariffa della soppressa tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, osservando che "se sul piano meramente formale è indubbia la portata innovativa del d.lg. 5 febbraio 1997, n. 22, nella sostanza tale testo di legge sembra aver lasciato immutati i caratteri essenziali della prestazione patrimoniale imposta cui il cittadino è tenuto, necessariamente e nell'impossibilità di determinare non già con esattezza, ma anche con ragionevole approssimazione, i reali benefici ricevuti, gli effettivi costi della singola utenza (indivisibilità del servizio)" (ivi, 1269).

rienza normativa concreta si ravvisa una certa fungibilità tra i due strumenti, che, a volte, sono sostituiti gli uni agli altri dagli enti pubblici impositori per finanziare i medesimi servizi<sup>133</sup>.

A dire il vero, la dottrina tedesca<sup>134</sup> è dell'avviso che il legislatore deve trovare nelle imposte il principale strumento finanziario per attuare la propria politica di tutela dell'ambiente, tenuto conto del fatto che tale politica rappresenta uno dei compiti generali dello Stato. Ciò non di meno, dalla stessa fonte non si esclude che un tributo della specie della tassa possa essere utilizzato per scopi ulteriori rispetto a quello della copertura del costo del servizio reso al singolo, purchè sia fissato un importo superiore al detto costo e la differenza sia destinata a finalità extrafiscali, tra cui può essere senz'altro compresa quella della tutela dell'ambiente<sup>135</sup>. Anzi, secondo tali orientamenti l'uso di strumenti riconducibili allo schema tipico della tassa poco si adatterebbe a scopi di tutela ambientale. Va osservato, tuttavia, che queste posizioni partono dalla premessa che la tassa sia retta dal principio di equivalenza e da quello di copertura dei costi.

A dire il vero, nella dottrina italiana si è sviluppato un lungo e contrastato dibattito in ordine all'inclusione delle forme di prelievo del tipo della tassa all'interno di schemi commutativi piuttosto che nella sfera di applicazione del principio della capacità contributiva<sup>136</sup>; dibattito che, nonostante il lungo tempo trascorso, sembra essere tutt'altro

<sup>133</sup> È questo il caso della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, sostituita da una tariffa dall'art.49 del D. Lgs. 15 febbraio 1997 n. 22. In argomento, oltre al già citato contributo di D'ayala Valva, cfr. URICCHIO, *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel decreto "Ronchi"*, in Boll. trib. inf., 1997, 204; ID., *Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi e urbani*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. XV (Torino, 1998), 339; LOVECCHIO, *La singolare metamorfosi della tassa rifiuti*, in Boll. trib. inf., 1999, 1114; SPAZIANI TESTA, *Dalla tassa alla tariffa*, in Il Fisco, 2000, 6126; PENNELLA, *Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)*, in corso di pubbl. in *Enc. giur.* (Roma, 2004).

<sup>134</sup> Vedila nell'analisi di GLERIA, *Le imposte ambientali ...*, cit., 610-612, ed ivi, per i riferimenti bibliografici, nt. 47.

<sup>135</sup> Così ancora GLERIA, *Le imposte ambientali ...*, cit., 609-610, ed ivi, per i riferimenti, nt. 44.

<sup>136</sup> La Corte costituzionale, con numerose sentenze risalenti tutte agli anni sessanta - citate in FEDELE, *Tassa*, in *Enc. giur.*, Vol. XXX (Roma, 1993), p. 3 -, ha ripetutamente affermato l'inapplicabilità dell'art. 53, comma 1, Cost. a tributi correlati con la prestazione di servizi pubblici divisibili. Le predette decisioni erano fondate sul richiamo alla teoria della tassa come onere, elaborata nel decennio precedente da BERLIRI (v.no, di questo autore: *Per una precisazione del concetto giuridico di tassa: rapporto di tassa e rapporto contrattuale*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1951, I, p. 130 ss.; *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952). Detta teoria, a sua volta basata sulla accettazione di una definizione del tributo come obbligazione *ex lege*, riecheggia nell'opera di DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, (Milano, 1994), p. 6 ss., secondo il quale "tecnicamente, tassa è corrispettivo di talune attività dello Stato che riguardano il singolo contribuente, sicché la giustificazione di essa viene ravvisata nella utilità che il singolo ricava da un'attività dell'ente pubblico che lo riguarda" con la conseguenza che le tasse "non si giustificano in base alla capacità contributiva". Per una critica a questa impostazione, cfr., in *primis*, MICHELI, *Corso ...*, cit., p. 11, il quale, con riferimento all'art. 53 Cost., esprime l'avviso che "il principio espresso nell'articolo citato sia applicabile a tutte le figure di tributi". Analogamente, dello stesso Autore, cfr. *Profili critici ...*, cit., p. 4-9, ove si afferma che "non si può neppure differenziare ontologicamente la tassa dall'imposta" (ivi, p. 8). Apertamente contrario alla generalizzata esclusione delle tasse dal novero dei tributi si è dichiarato FEDELE, *Tassa*, cit., p. 4, secondo il quale "il criterio per l'identificazione dell'ambito di operatività dell'art. 53 Cost. (sia pure, nell'ambito della dottrina dominante, all'interno delle «prestazioni imposte») non può che essere desunto dalla nozione di «concorso alle spese pubbliche»; non può pertanto escludersi, almeno per una parte dei tributi tradizionalmente classificati tra le tasse, la possibilità di un contrasto con il principio di capacità contributiva". Analoghe osservazioni sono state formulate da MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in Giur. cost., 1987, 2310, il quale, pur premettendo che "per la verità, la Corte si è pronunciata con riferimento a fattispecie tutt'affatto particolari e di dubbia natura tributaria", ritiene comunque che "se non può condividersi l'opinione che vorrebbe estendere l'applicabilità del principio della capacità contributiva a tutte le pubbliche entrate ... parimenti è da respingere la tesi che considera l'ambito di operatività del principio stesso limitato alle sole imposte", osservando che "la soluzione interpretativa accolta dalla Corte, lungi dall'essere di «intuitiva» evidenza, appare quanto meno apodittica ed affrettata, risultando in sostanza frutto di una mera trasposizione, in chiave del tutto acritica e ripetitiva, di schemi e nozioni di palese derivazione economico-finanziaria" (ivi, 2326). Anche SACCHETTO, *Aspetti e problemi ...*, cit., p. 300 ss., sostiene la natura di concorso alle spese pubbliche del canone di cui alla legge Merli, sulla base della sua collocazione nella categoria dei tributi del tipo "tassa".

che sopito ancora oggi<sup>137</sup>. Senza voler entrare nel vivo di questa polemica, ci si limita qui a porre in evidenza, per dovere di completezza nella fissazione dei necessari punti fermi del tema in esame, che, al pari dell'imposta, anche la tassa, in quanto strumento per realizzare il concorso alle spese pubbliche, deve essere disciplinata nell'osservanza del principio di capacità contributiva, mentre tale vincolo legale non si pone con riferimento alla categoria residuale delle altre prestazioni imposte, aventi il carattere di mera entrata patrimoniale correlata ad una specifica erogazione di utilità. Pertanto, nella definizione dei caratteri di un tributo ambientale del tipo "tassa", al pari di quanto accade per l'imposta, non si può fare riferimento al principio del beneficio<sup>138</sup>, ma si deve comunque avere riguardo a quello della capacità contributiva<sup>139</sup>, ormai definitivamente codificato nella nostra Costituzione ed adottato da numerosi altri ordinamenti tributari<sup>140</sup>.

Di conseguenza, ove il legislatore intendesse intervenire nella politica ambientale con lo scopo di imporre una qualsiasi prestazione coattiva pecuniaria non avente i caratteri del corrispettivo, della sanzione o del risarcimento di un danno<sup>141</sup>, esso dovrebbe subordinare il tributo (sia esso un'imposta o una tassa) ad un fatto rivelatore di una effettiva capacità contributiva del soggetto passivo.

## 6. (segue) e dei contributi

Non è da escludere che le politiche ambientali vengano perseguite con il ricorso a strumenti economici di tipo diverso da quelli del prezzo pubblico e della tassa, quali l'applicazione di contributi a carico di speciali categorie di soggetti. Trattasi di prelievi

<sup>137</sup> Aspre critiche alla giurisprudenza costituzionale ed alla dottrina che ad essa ha aderito sono mosse anche da SACCHETTO, *Tassa ...*, cit., secondo il quale "il dibattito sulla tassa è ancora aperto" e deve svilupparsi escludendo ogni "fondamento giuridico ad una distinzione, che nei termini in cui è tuttora accolta e interpretata, rischia di porsi in contrasto con le esigenze di solidarietà economica e sociale postulate dalla Costituzione" (ivi, 24-25). Tuttora in senso favorevole all'esclusione dall'ambito tributario della tassa si pongono LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Vol. I-1, p. 3, ed ivi spec. p. 38-40, nonché, più recentemente, FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, nota a Corte cost., sentt. 11-12 gennaio 1995 nn. 2 e 11, in *Riv. dir. trib.* 1995, II, 261, nonché in ID., *Per un fisco "civile"*, cit., p. 78. Per una disamina in concreto di un caso di collegamento con il principio di capacità contributiva di un tributo del tipo "tassa", cfr., infine, SELICATO, *Tasse marittime e portuali*, in *Enc. giur.*, Vol. XXX (Roma, 1993), ove ulteriori indicazioni sui termini del dibattito.

<sup>138</sup> Criterio di distribuzione dei carichi tributari che in Italia, come si è già detto, è rimasto totalmente privo di ogni base giuridica. Si veda, in proposito, quanto osservato al par. 2 e, per i riferimenti bibliografici, alle nt. 17, 18, 19 e 20.

<sup>139</sup> Su posizioni analoghe a quelle espresse nel testo e già manifestate da chi scrive in SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 112, sembra collocarsi, con riferimento ai tributi suindicati, anche DEL FEDERICO, *Tassa*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. XV (Torino, 1998), 321, quando afferma (ivi, nt. 41) che "il principio del beneficio non ha rango costituzionale ed è quindi ammesso a condizione che non pregiudichi i fondamentali principi dell'uguaglianza sostanziale dei cittadini, della solidarietà sociale e della capacità contributiva".

<sup>140</sup> In particolare, la Spagna e molti Stati dell'America Latina. L'art. 31, comma 1, della Costituzione spagnola del 1978 stabilisce, tra l'altro, che "tutti contribuiranno al sostenimento delle spese pubbliche secondo le loro possibilità economiche". Per un accostamento dell'ordinamento tributario italiano a quello spagnolo cfr. PALADIN, *Il principio di eguaglianza ...*, cit., 305. Per una disamina comparata delle norme costituzionali di numerosi Stati sul principio di uguaglianza e sui suoi collegamenti con i principi di capacità contributiva, di non discriminazione, progressività, cfr. UCKMAR, V., *Principi comuni ...*, cit., p. 64 ss. nonché MEUSSEN (a cura di), *The principle of equality in European Taxation* (The Hague, 1999) e LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Annuario (Torino, 2001), p. 443. Sul tema specifico cfr. HERRERA MOLINA, *Legal limits ...*, cit., p. 114-116, ove, esaminando le diverse tipologie di entrate pubbliche con caratteristiche ambientali, si distinguono le "taxes", soggette al principio di capacità contributiva dai "charges" (definiti dalla legge spagnola "payments required for the special exploitation of the public domain"), che, ad avviso dell'Autore, sono regolati dal principio del beneficio e possono essere subordinati "to other constitutional goals such as environmental protection".

<sup>141</sup> Per la distinzione dei prelievi fiscali da altri strumenti di carattere corrispettivo, sanzionatorio o risarcitorio v. PICCIAREDDA, *Nozione di ambiente ...*, cit., spec. p. 20 ss..

applicati a fronte del beneficio individuale che un dato soggetto abbia a trarre da una certa attività amministrativa espletata per soddisfare un interesse di carattere generale<sup>142</sup>. Simili forme di finanziamento si addicono in modo precipuo all'esigenza di ripartire sugli effettivi beneficiari l'onere per la realizzazione ed il funzionamento di una particolare opera pubblica o di un particolare servizio.

La letteratura più recente ha poi distinto i contributi in senso tipico (detti anche tributi speciali), costituenti il riparto dell'intero ammontare delle spese necessarie alla realizzazione di una determinata opera pubblica, da quelli in senso atipico (o, semplicemente, contributi), includendo tra questi ultimi le prestazioni pecuniarie che rappresentano un concorso soltanto parziale dei componenti del gruppo alla spesa sostenuta dall'ente pubblico<sup>143</sup>. Anche questa seconda categoria di prelievi si presta ad essere utilizzata come strumento per la realizzazione di politiche fiscali ambientali. Ed anzi, nella loro forma atipica, consentono di modulare il prelievo in funzione del peso più o meno accentuato dell'interesse individuale rispetto all'interesse pubblico<sup>144</sup>.

Nel finanziamento delle funzioni di presidio dell'ambiente è fatto un uso frequente di simili strumenti (specialmente dei c.d. contributi atipici), a ragione dello stretto collegamento esistente tra le attività svolte dagli enti pubblici a tutela del patrimonio naturale e della salubrità dell'ambiente e nel campo della programmazione degli insediamenti sul territorio<sup>145</sup>. In particolare, il collegamento con procedimenti amministrativi di trasformazione territoriale è stato ritenuto un tratto qualificante di diverse figure impositive e, tra queste, del contributo di urbanizzazione di cui alla L. 22 gennaio 1977 n. 10. Con esso, infatti, viene data concreta attuazione al principio dell'addebito al privato dei costi di realizzazione delle opere pubbliche: nella specie, quelli rivolti a finanziare gli interventi pubblici necessari ad assicurare lo sviluppo equilibrato degli insediamenti umani sul territorio<sup>146</sup>. Il prelievo, essendo commisurato ai volumi edificabili au-

<sup>142</sup> La definizione è di INGROSSO, G., *I contributi nel sistema tributario italiano* (Napoli, 1964), p. 349.

<sup>143</sup> Per tale distinzione cfr. INGROSSO, M., *Contributi*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. IV (Torino, 1989), 112.

<sup>144</sup> È questo, secondo INGROSSO, M., *Contributi*, cit., 115, il caso di alcuni tipi di contributi consortili, nei quali la realizzazione dell'opera o la prestazione del servizio pubblico non viene posta a totale carico dell'ente impositore. I confini di questa categoria sono inverosimilmente molto labili. Forti dubbi in ordine all'inclusione nella medesima del contributo per il servizio sanitario nazionale sono sollevati da BRACCINI, *Finanza contributiva e fiscale nel passaggio dall'assistenza sanitaria di categoria a quella egualitaria*, in *Giur. cost.*, 1982, I, 2486, ove, considerandosi tale prelievo come un'imposta "di secondo grado" se ne deduce l'illegittimità costituzionale per avere assunto a presupposto solo surrettiziamente un fatto economico denotante capacità contributiva (nella specie il possesso del reddito) mentre in realtà esso è costituito dalla fruizione del servizio sanitario, il cui costo dovrebbe essere invece coperto da una somma *pro capite* calcolata con criteri assicurativi. Sul punto cfr. altresì BRACCINI, *Parafiscalità*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. X (Torino, 1994), 447.

<sup>145</sup> Così MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio*, cit., p. 111-113.

<sup>146</sup> Così MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio*, cit., p. 97-98. In altra parte del suo lavoro (ivi, p. 111-113), il M. auspica "l'elaborazione di nuovi strumenti tecnico giuridici (o l'affinamento di quelli esistenti) in grado di frenare il degrado urbanistico-ambientale). Per una diffusa trattazione della funzione e della struttura del contributo di urbanizzazione cfr. ancora MISCALI, op. cit., p. 147 ss., ove, dopo attenta analisi dell'evoluzione normativa e della giurisprudenza amministrativa, si giunge alla conclusione che "il contributo urbanizzativo sia espressione della particolare attitudine alla contribuzione tributaria nell'ambito della imposizione immobiliare locale" (ivi, 178) e che esso "è un tributo in quanto la normativa tende a conseguire l'effetto giuridico di decurtare matrimonialmente il concessionario allo scopo di consentire la partecipazione di quest'ultimo, in forma contributiva, alle spese pubbliche di assetto del territorio". INGROSSO, M., *Contributi*, cit., 117 annovera il contributo di cui alla L. n. 10/77 tra quelli "in senso tipico". Sull'impiego a fini ambientali di simili prelievi cfr. anche PICCIAREDDA, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, cit., p. 179 a proposito del contributo di riciclaggio sul politene vergine.

torizzati dagli enti locali, rapporta il concorso dei privati al vantaggio che gli stessi ottengono individualmente dalla realizzazione delle opere, tanto maggiore quanto più ampi sono i volumi realizzati<sup>147</sup>.

Anche i contributi per il finanziamento di nuove opere pubbliche, come le tasse, possono essere utilizzati per finalità extrafiscali di carattere ambientale, purchè, tuttavia, sia mantenuto un effettivo collegamento tra il prelievo richiesto al contribuente e il servizio reso dall'ente impositore, sia pure fondato sulla semplice possibilità del contribuente di servirsi dell'opera da realizzare<sup>148</sup>.

Sotto il profilo del diritto comunitario, l'applicazione di contributi speciali (segnatamente quelli configurati nella forma tipica) si riflette in modo evidente nel principio "chi inquina paga", ponendo il costo per la realizzazione ed il funzionamento degli impianti di depurazione o di altre opere destinate ad eliminare o attenuare gli effetti dei fenomeni inquinanti a carico dei soggetti che ne sono i responsabili<sup>149</sup>. A ben vedere, poi, anche le forme di contributi definite atipiche rispondono pienamente a tale principio, poiché la previsione di contributi che coprono soltanto parzialmente i costi di realizzazione e funzionamento delle opere in questione può essere giustificata dalla esistenza di un utilizzo delle stesse opere da parte dello stesso ente pubblico impositore, che legittima l'addebito al medesimo di una quota dei detti costi. Non è raro, infatti, che la pubblica amministrazione concorra al pari dei privati a minare l'ambiente e, dunque, debba concorrere con essi nell'adempimento dei medesimi obblighi<sup>150</sup>.

## 7. L'elemento ambientale come autonoma espressione di ricchezza imponibile: dai tributi di scopo all'imposta ambientale

Oltre al profilo sopra definito tradizionale, consistente nell'impiego dei tributi al fine di orientare il contribuente nelle proprie attività inquinanti e recuperare i costi necessari agli interventi di ripristino delle condizioni dell'ambiente, lo studio dei tributi ambientali è stato affrontato nel contesto di una vera e propria riforma in senso ambientale dell'intero sistema fiscale<sup>151</sup>, ipotizzando un aumento selettivo delle imposte sull'energia (tale da incentivare l'impiego di fonti energetiche "pulite") ed un collegamento di tali imposte con il sistema delle imposte sul reddito, ad evitare ricadute sul rispetto del principio di capacità contributiva<sup>152</sup>. Secondo questa impostazione, il con-

<sup>147</sup> Ad avviso di INGROSSO, M., *Contributi*, cit., 119, il vantaggio è elemento ineliminabile di queste forme di prelievo, anche se "di regola non informa la struttura giuridica del contributo" né vale "come fondamento dell'obbligo giuridico", pur collegandosi alla situazione di fatto in cui ricade il contribuente rispetto all'attività svolta dall'ente impositore.

<sup>148</sup> GLERIA, *Le imposte ambientali ...*, cit., 609-610, ed ivi, per i riferimenti bibliografici, nt. 45.

<sup>149</sup> Rileva la necessità di riscontrare questo nesso soggettivo all'interno del principio comunitario in esame anche HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 47.

<sup>150</sup> Sottolinea con convinzione questo aspetto CAPUTI JAMBRENGHI, *Tutela dell'ambiente e beni pubblici. (Provocazioni per uno studio sul dominio ambientale eminente)*, in AA.VV., *Scritti in onore di Alberto Predieri*, I, (Milano, 1996), p. 320-322.

<sup>151</sup> Secondo la definizione di MUSU, *Introduzione ...*, cit., p. 89, sarebbero tali quelle che inseriscono la tassazione ambientale all'interno di un progetto di revisione globale del sistema fiscale.

<sup>152</sup> V., in tal senso, la lucida analisi di PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 217 ss.; per una prima e compiuta teorizzazione dei riflessi giusfinanziari di una riforma fiscale basata sull'incremento delle imposte sull'energia cfr. altresì la versione originaria dello stesso lavoro in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Vol. I-1, p. 449 ed ivi p. 492 ss.. In tema cfr. altresì GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., spec. 141 ss..



sumo di energia costituirebbe il fatto-indice di una autonoma capacità contributiva, non più nell'ottica ristretta di un prelievo indiretto su tali consumi<sup>153</sup> o di uno strumento di discriminazione qualitativa della soggettività tributaria passiva con riferimento all'imposizione diretta<sup>154</sup>, ma nella più vasta prospettiva di determinare (attraverso la misurazione del livello dei consumi individuali di beni ambientali) la ricchezza complessiva del contribuente<sup>155</sup>.

In altri termini, dall'accertamento sotto il profilo quantitativo e qualitativo del livello di tali consumi potrebbero essere desunti elementi per individuare la ricchezza complessiva del contribuente e, in questo ambito, la base imponibile di un tributo ambientale generale da porre come alternativa o, meglio, come parziale sostituzione<sup>156</sup> del gettito riveniente dall'insieme dei tributi diretti ed indiretti sui tradizionali fatti-indice di capacità contributiva (patrimonio-reddito-consumo)<sup>157</sup>.

In questo modo non si farebbe altro che seguire la costante evoluzione, in corso nei sistemi fiscali di tutti i Paesi maggiormente industrializzati, che ha superato il fondamentale principio della personalità, globalità e progressività dell'imposizione sui redditi sancito nella riforma tributaria varata a seguito della Legge delega 9 ottobre 1971 n. 825. A ben vedere, tale modello teorico ha manifestato da tempo (e con

<sup>153</sup> È tuttora diffusa (e non a torto) l'opinione che le accise, imposte indirette speciali sulla produzione e sul consumo di particolari beni e servizi, "sembrerebbero rappresentare quella tipologia di imposta che più efficacemente può essere utilizzata per il conseguimento di obiettivi ambientali". Così VILLANI, *Il prelievo ...*, cit., p. 157. La stessa conclusione si ricava dalla lettura di OECD, *Implementation strategies ...*, cit., p. 22 ove si osserva che "all emissions related to the pollution problem should be included in the tax base", precisandosi che la base imponibile "will differ between pollution arising from production or consumption".

<sup>154</sup> Si vada in proposito ESSERS, *The interaction between environment and income taxes in Belgium, France, Germany, Italy, The Netherlands, Spain and the United Kingdom*, in *EC Tax Review*, 1999, n. 1, 19 ove si relaziona sui risultati di un progetto di ricerca promosso dalla Commissione Europea per far luce sui legami tra imposizione diretta ed indici ambientali (dimostratisi in concreto decisamente limitati nella loro estensione ed alquanto labili nella loro efficacia).

<sup>155</sup> Già da qualche tempo gli economisti hanno posto in rilievo che l'introduzione di un'imposizione generale sull'energia potrebbe essere utilizzata con profitto in una politica di più equa ripartizione dei carichi tributari, posto che esisterebbe un rapporto diretto tra la misura del reddito ed il volume dei consumi di energia. In tal senso, vedi VITALETTI, *Le proposte di nuove imposte: l'imposizione dell'energia*, in PEDONE (a cura di), *La riforma tributaria tra nuove imposte e qualche aggiustamento* (Bologna, 1989). Sulle politiche dell'Unione Europea in materia imposte sulle fonti di energia BOESHERTZ - ROSENSTOCK, *Energy taxes in the EU: a case study of the implementation of environmental taxation at a supranational level*, in MILNE - DEKETELAERE - KREISER - ASHABOR, *Critical issues ...*, cit., p. 151.

<sup>156</sup> Sempre secondo PERRONE CAPANO, *op. cit.*, p. 218, l'approccio ecologico alla tassazione consentirebbe di "spostare una quota significativa del gettito delle imposte sui salari e sui contributi sociali verso forme di imposizione ecologica che abbiano come base di riferimento il fattore energia e siano finalizzate ad obiettivi di tutela ambientale". Si tratterebbe, secondo la sintesi di VILLANI, *Il prelievo ...*, cit., p. 152, "di attuare modifiche il cui risultato finale è, per così dire, a somma zero".

<sup>157</sup> In tema TREMONTI - VITALETTI, *La fiera delle tasse* (Bologna, 1991), p. 35 ss., in part. p. 91 ss., ove si evidenzia l'esigenza di estendere l'imposizione alle c.d. "new properties", formula che gli autori utilizzano per definire tutte le nuove forme di ricchezza individuale divenute oggetto di attenzione da parte del legislatore fiscale, e l'influenza che il fisco stesso ha esercitato sulla creazione di tali nuove manifestazioni facendole oggetto di imposizione). Per più ampi riferimenti al regime fiscale delle *new properties*, cfr. TREMONTI, *Il regime fiscale dei nuovi beni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, I, 237, nonché, per i diversi profili, economico e giuridico, PICCIAREDDA, *Note economiche introduttive*, nonché ID., *Nozione di ambiente e suo rilievo giuridico*, in PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente ...*, cit., rispettivamente p. 2 ss. e p. 11 ss.. Si richiama alle "new properties" anche GALLO, *L'imposta regionale...*, cit., 140, per definire "quelle entità della realtà economica e sociale "il cui valore è dato anche da elementi potenziali non esclusivamente patrimoniali", tra le quali il Gallo include l'organizzazione dei fattori produttivi assunta a presupposto dell'Irap.



insistenza) i segni di un drastico cedimento<sup>158</sup>, da un lato a causa dell'introduzione di sempre più numerose fattispecie di imposizione sostitutiva e forfetizzata (riguardanti soprattutto i proventi finanziari) che hanno ridotto considerevolmente l'area di applicazione della progressività<sup>159</sup>; da altro lato per effetto dell'impiego dello strumento societario, attraverso il quale i redditi delle persone fisiche, prima "parcheggiati" nell'area dell'imposizione (proporzionale) societaria, venivano poi dispersi con l'uso di strumenti elusivi di vario genere<sup>160</sup>. Anzi, ad avviso di autorevole dottrina, la "crisi" dell'imposta personale fu percepita già a pochi anni di distanza da quella riforma che voleva esserne la piena attuazione a causa della tardività dell'intervento legislativo rispetto al contesto culturale ed ideologico in cui ne maturò il disegno<sup>161</sup>.

<sup>158</sup> Anche PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p.129, lamenta "il sostanziale fallimento delle attuali imposte personali e progressive sul reddito" sotto il profilo distributivo. L'incongruenza del sistema fiscale sotto il profilo della personalità e progressività dell'imposizione sul reddito introdotto a seguito della riforma tributaria degli anni 1971-73 fu subito denunciato da COSCIANI, *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1975, I, 5. In tema anche PALADIN, *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana* (Bologna, 2004), p. 284-285, ove si rileva che il lungo lavoro che precedette l'entrata in vigore della riforma non valse ad assicurare pienamente il rispetto dei principi costituzionali, nemmeno sotto il profilo dell'uguaglianza. In tema anche BERNARDI (a cura di), *Studi per un progetto di riforma del sistema tributario italiano: Rapporto Irpef*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1995, I, p. 435 ed ivi, ID., *L'Irpef: ragioni di una riforma e analisi di una proposta*, p. 436 ss., ove nell'ampio quadro dei crescenti ripensamenti dottrinari e politici di cui è stato fatto oggetto il tributo si evidenzia la visione riduttiva degli elementi costitutivi di capacità contributiva insiti nel siffatto sistema (per tali considerazioni, v. spec. p. 443), prospettandosi la necessità di un "arricchimento dei requisiti di capacità contributiva" (ivi, p. 452-453), anche se ci si limita ad auspicare a tal fine l'introduzione di metodi di utilizzazione sistematica di dati patrimoniali nell'accertamento, di correzione dei fattori di distorsione sia familiare che demografica e di quelli concernenti le condizioni di salute e di età dei contribuenti.

<sup>159</sup> Per interessanti riflessioni sull'evoluzione del sistema dell'imposizione diretta sul reddito globale verso metodi di tassazione cedolare, cfr. TREMONTI, *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1984, I, 89, nonché NUZZO, *Alcuni spunti sulle recenti proposte di tassazione dei capital gains e in tema di imposte sostitutive*, in Riv. dir. trib. 1991, I, 70; ulteriori e più recenti spunti anche in TREMONTI, *Una nota di politica fiscale: la crisi dell'Irpef e la questione della progressività*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1999, I, 3. In generale, ANTONINI, E., *I regimi fiscali sostitutivi* (Milano, 1969), *passim*, nonché POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi fiscali sostitutivi*, in Dir. prat. trib., 1972, I, 253 ed ancora GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1977, I, p. 237; più recentemente, PARLATO, *Regimi fiscali sostitutivi*, in Nss. D.I., App., Vol. VI (Torino, 1987), 504, nonché ID., *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., p. 391; INGROSSO, *Imposte sostitutive*, in Enc. giur., Vol. XVI (Roma, 1989); CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in Dir. prat. trib., 1993, II, 890.

<sup>160</sup> L'imposizione sui redditi societari fu introdotta in Italia intorno alla metà degli anni cinquanta per evitare il rinvio a tempo indeterminato della tassazione degli utili non distribuiti. Il nuovo tributo, tuttavia, comportò la necessità di adottare meccanismi volti all'eliminazione della c.d. "doppia imposizione economica", che si produce con la tassazione del reddito societario prima nei confronti della società e successivamente nei confronti dei suoi soci. Sui rapporti tra imposizione diretta delle persone fisiche ed imposizione sulle società cfr. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AMATUCCI, A., *Trattato ...*, cit., Vol. IV, p. 60-68, ove si evidenzia che la funzione dell'Irpeg è stata quella "di essere una imposta in acconto della imposta dovuta dai soggetti (soci) che matureranno il credito d'imposta per gli utili distribuiti" (ivi, p. 66) ed ancora, dal punto di vista dell'efficacia, "di rendere più sicura la tassazione facendo responsabile del prelievo la società prima dei soci, realizzando una situazione comparabile a quella del sostituto d'imposta" (ivi, p. 67). In argomento, v. altresì MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1977, I, 1119; ANTONINI, E., *Personalità giuridica e imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1978, I, p. 381; CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui)*, in Nss. D.I., App., Vol. VI (Torino, 1986); GALLO, *La soggettività ai fini Irpeg*, in UCKMAR - MAGNANI - MARONGIU (a cura di), *Le imposte sui redditi nel nuovo Testo Unico* (Padova, 1988), p. 661; POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. dir., Vol. XLII (Milano, 1990), 1226; CICOGNANI - VI *Diritto tributario*, in Enc. giur., Vol. XXIX (Roma, 1993).

<sup>161</sup> In questo senso cfr. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, 450 ed ivi, in part., alle 472-475.

L'allontanamento dal sistema dell'imposizione diretta sul reddito complessivo globale si è ancora più accentuato dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 12 dicembre 2003 n. 344 costituente "primo modulo" della riforma del sistema fiscale statale disposta dalla L. 7 aprile 2003 n. 80, in cui appare netta la preferenza per forme di imposizione orientate alla cedolarizzazione delle diverse componenti reddituali<sup>162</sup>. Il nuovo meccanismo, infatti, concepisce l'imposizione sul reddito della società come prelievo a titolo definitivo, concentrandola al momento della produzione del reddito d'impresa e rendendone irrilevante ai fini fiscali la successiva distribuzione. In questo modo si esclude il dividendo dal cumulo nel reddito complessivo del socio e, con ciò, il suo concorso alla formazione della base imponibile dell'imposta personale e progressiva, offrendo decisivi elementi per confermare l'opinione che "i criteri dettati per la riforma ormai in corso abbandonano esplicitamente la personalità come valore da realizzare"<sup>163</sup>.

Con riferimento, poi, alla tassazione delle fattispecie reddituali transnazionali, un significativo riscontro della tendenza alla cedolarizzazione si ritrova nella letteratura centroeuropea della fine del XIX secolo, che anche nelle sue evoluzioni più recenti ed autorevoli, ha manifestato, per motivi di effettività e di efficienza del prelievo, la sua propensione a ritenere il criterio della residenza inadatto ad assicurare la neutralità dell'imposizione internazionale, a vantaggio di quello della stretta territorialità che, al contrario, realizzando forme di prelievo reale e proporzionale, si presta meglio ad assicurare l'equa distribuzione del potere impositivo tra gli Stati interessati alla stregua di logiche basate sul principio del beneficio<sup>164</sup>.

In questo contesto di diffuso disagio la nuova forma di imposizione ambientale cui si è fatto cenno sembra poter costituire un valido strumento di politica fiscale per ovviare alle disfunzioni di un criterio distributivo ormai obsoleto e rispettare, anche con maggiore efficacia di quanto non accadesse nel passato<sup>165</sup>, la nozione di capacità contributiva sopra delineata. Ciò per due connessi ordini di motivi:

- in primo luogo perché, per rispettare il criterio dell'universalità nella applicazione del principio di capacità contributiva, vi è l'esigenza di attrarre a tassazione "tutti"

<sup>162</sup> Le ragioni di tale cambiamento di prospettiva sono state individuate non soltanto in esigenze di semplificazione e di certezza dell'imposizione interna ma anche in esigenze di competitività e di armonizzazione internazionale. In questo senso MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione al disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (progetto di legge n. 2144)*, in *Boll. trib. inf.*, 2002, 522 ed ivi, 531, il commento all'art. 4. Per una conferma GIANNINI, *L'evoluzione dei sistemi di imposizione societaria nei Paesi dell'Unione Europea e le prospettive di coordinamento comunitario*, relazione al Convegno ANTI su *La presidenza italiana della Confédération Fiscale Européenne e la fiscalità delle imprese nell'ambito comunitario*, Roma, 17 dicembre 2003, disponibile in <http://www.associazionetributaristi.it>. Per una prima panoramica sulle nuove disposizioni cfr. MARINO (a cura di), *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi delle società* (Milano, 2004).

<sup>163</sup> Così FEDELE, *La crisi dell'imposta personale ed il ruolo dell'imposta sostitutiva. L'esperienza italiana*, Relazione al Convegno di studio su *Le ragioni del diritto tributario in Europa - Giornate di studi per Furio Bosello*, Bologna, 26-27 settembre 2003, in <http://www.berliri.giuri.unibo.it>, p. 12 del dattiloscritto.

<sup>164</sup> La tesi, sostenuta in origine da Wagner e von Shanz, è stata ripresa da VOGEL, *Worldwide or source taxation of income*, in *Rass. trib.*, 1988, 259. Una puntuale analisi di tali teorie è svolta da SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, 35, ove si osserva che le critiche al criterio della residenza "sono oggi non prive di fondamento" (ivi, 55), poiché, tra l'altro, "la rimozione degli ostacoli al godimento delle libertà comunitarie ha fatto notevolmente aumentare le situazioni in cui la ricchezza di un soggetto viene tassata in uno Stato membro mentre questo beneficia dei servizi pubblici finanziati da un'altra Comunità nazionale". Sul punto v. anche KEMMEREN, *Origin-Based Double Tax Conventions and Import Neutrality*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, 103, che, con ampi richiami bibliografici, giustifica il ricorso al criterio di territorialità con il principio del beneficio diretto, sostenendo che "taxation should be considered as a contribution for benefits provided to an individual through state activities" (ivi, 108). Si è già detto al par. 1, tuttavia, che un modello distributivo basato sul principio del beneficio non può trovare ingresso nel sistema fiscale italiano per la sua difficoltà a conciliarsi con il principio della capacità contributiva codificato nell'art. 53 della Costituzione.

<sup>165</sup> Per l'affermazione di tali concetti cfr. già SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 115-116.

gli elementi che esprimono la ricchezza complessiva del soggetto passivo, poiché se alcuni di questi indici sfuggono alla considerazione del legislatore il detto principio non potrà dirsi pienamente realizzato<sup>166</sup> e, per giunta, la limitazione a taluni soltanto degli indici di capacità contributiva potrebbe sollevare dubbi di ingiustificata disparità di trattamento per la irrazionale distribuzione del carico fiscale che ne seguirebbe<sup>167</sup>;

- in secondo luogo perchè non soltanto il possesso o lo scambio della ricchezza o la specifica e diretta fruizione di un pubblico servizio ma ogni possibile manifestazione di capacità economica riconducibile al soggetto passivo può (e deve) essere considerata dal legislatore come indice di capacità contributiva se definita dal medesimo in conformità a criteri accettabili di uguaglianza, razionalità e coerenza soggetti all'unico limite della non arbitrarietà<sup>168</sup>.

Da questo secondo punto di vista è stato osservato che può assumere simili caratteristiche ogni attività di (produzione o di consumo) dalla quale derivino diseconomie esterne, come lo sfruttamento del patrimonio ambientale<sup>169</sup>, sottolineandosi inoltre come l'acquisizione da parte dei singoli di risorse naturali disponibili in quantità limitata<sup>170</sup> deve essere considerata un sintomo della capacità economica del soggetto che la compie<sup>171</sup>. In altri termini, il peso economico dell'ambiente si manifesterebbe nel tributo in esame sotto un duplice punto di vista<sup>172</sup>:

a) da un lato, perché attraverso le proprie attività inquinanti il privato produce un costo per la collettività<sup>173</sup>, che subisce un depauperamento valutabile economicamente e corrispondente ai maggiori oneri da sopportare per rimuovere o limitare gli effetti negativi prodotti dall'azione inquinante;

<sup>166</sup> In argomento cfr. MOSCHETTI, *La capacità contributiva ...*, cit., p. 249, il quale desume dal siffatto concetto di universalità insito nella locuzione "tutti" posta in apertura del citato precetto costituzionale che "il sistema delle imposte deve dunque raggiungere tutti questi indici della capacità economica complessiva", osservando che "se alcuni di questi indici di ricchezza sfuggono a tassazione, non potrà dirsi che «tutti concorrono alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»" e lamentando che "il pericolo nell'ordinamento italiano non è del tutto teorico" poiché vi sono molte situazioni in cui taluni dei detti indici "sono stati sostanzialmente esclusi da tassazione". Sul punto cfr. altresì GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori* (Padova, 1981), p. 21 ss..

<sup>167</sup> Nello stesso senso FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali ...*, cit., 477.

<sup>168</sup> Sulla necessità di adeguare l'imposizione a riferimenti quali-quantitativi più ampi di quelli riferibili alla tradizionale linea reddito-patrimonio-consumo si rinvia a quanto osservato in precedenza in ordine al presupposto ed alla base imponibile dell'Irap e, tra gli Autori ivi citati, a GALLO, *L'imposta regionale ...*, cit.. Più in generale, va anche ricordato che l'analisi dei criteri con i quali viene determinata la (misura della) consistenza economica del fatto imponibile ha suscitato, nel tempo, l'interesse della più attenta dottrina giusfinanziaria, che si è fatta carico di tracciare i limiti esistenti tra il profilo statico della norma tributaria, consistente, per l'appunto, nella considerazione del suo oggetto economico, ed il profilo dinamico di questa, consistente nella modifica a cui questo viene sottoposto ad opera dell'azione normativa. Per una ricostruzione in termini, cfr. AMATUCCI, A., *L'interpretazione ...*, cit., p. 581, ad avviso del quale il "modo di considerazione economica" della norma tributaria "consente l'evoluzione delle norme giuridiche secondo il loro senso economico, cioè il loro significato indirizzato verso la realtà economica, ed esprime il primato della sostanza sulla forma". Di talchè il siffatto metodo esegetico consente di porre nella sua vera luce la fase pregiudiziale della norma tributaria, concentrando l'interesse dell'interprete sulla comprensione della vera essenza del tributo.

<sup>169</sup> In tal senso, GRANELLI, *Brevi considerazioni...*, cit., 836. Conforme AMATUCCI, F., *Le fondamenta ...*, cit., p. 12 e 29.

<sup>170</sup> Sul punto v. MUSU, *Introduzione ...*, cit., p. 13.

<sup>171</sup> Così AMATUCCI, A., *Qualità della vita ...*, cit., 357.

<sup>172</sup> Col passare del tempo il valore economico dell'impatto ambientale dell'attività privata, specialmente dell'impresa, si va manifestando in misura crescente sotto un profilo ulteriore e diverso da quelli evidenziati nel testo. Lo nota GERELLI, *Reputazione ambientale e competitività non di prezzo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, 707, ove si analizza la maggiore competitività che hanno sul mercato i beni e servizi di più elevata qualità ambientale. In tema cfr. anche BRESSO, *Per un'economia ecologica* (Roma, 1993).

<sup>173</sup> La Corte Costituzionale, con sua Sent. n. 210 del 28 maggio 1987, in *Foro it.* 1988, I, c. 329, ha affermato che la tutela dell'ambiente "costituisce diritto fondamentale delle persone e interesse fondamentale della collettività".



b) per altro verso, perché per effetto di tali attività il privato ritrae un vantaggio individuale immediato ed economicamente valutabile, ottenendo gratuitamente i mezzi necessari alla soddisfazione dei propri bisogni (siano essi rivolti alla produzione o al mero consumo finale) e conseguendo così un incremento di ricchezza corrispondente al valore delle risorse naturali scarse che ha sottratto all'uso comune.

A questo punto lo studio della struttura dell'imposta ambientale giunge ad un bivio: il prelievo conforme allo schema sub-a) ricalcherebbe il tipico modello pigouviano secondo le normali logiche di tipo redistributivo-incentivante, realizzando il trasferimento sul soggetto inquinante del costo degli investimenti rivolti a riportare l'ambiente ad un accettabile livello di tollerabilità<sup>174</sup>; nel caso sub-b), invece, l'ambiente non si limita a costituire un fondamentale valore costituzionale extra-fiscale del prelievo, ma, con un evidente capovolgimento di prospettiva, assurge esso stesso (*rectius*, il suo utilizzo individuale) a fatto-indice di capacità contributiva che, siccome economicamente valutabile, può (anzi, deve) essere assunto anch'esso dal legislatore quale giustificazione, parametro e limite di un apposito tributo<sup>175</sup>.

Tale più innovativa forma di imposizione ambientale trova una convincente giustificazione in due fondamentali caratteristiche del bene ambiente: una prima, risalente a teorie di origine economico-finanziaria allineate alle logiche pigouviane, è la natura di esternalità che ad esso è stata attribuita per la sua capacità di incidere positivamente (o di non incidere negativamente) sul costo individuale della produzione o del consumo di determinati beni o servizi<sup>176</sup>; la seconda, di carattere giuridico-amministrativo, è costituita dal carattere pubblico (o, meglio, diffuso) della titolarità del patrimonio ambientale<sup>177</sup>.

In questa ottica, il vantaggio individuale che il fruitore del bene ambiente ottiene dalla sua attività inquinante a scapito della collettività, a fronte del "dominio" che, con la propria attività e con i propri mezzi, egli è in grado di esercitare sulle risorse naturali può costituire un fatto-indice di capacità contributiva valutabile *ex art. 53 Cost.* come

<sup>174</sup> Da questa visione non sembrano discostarsi GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., spec. 141 ss. quando, al fine di configurare una nuova "imposta ambientale sui consumi" (anche per il corsivo, op. cit., 141), sostengono che il presupposto di un simile tributo "non è il consumo ma il consumo produttivo di inquinamento", che giustifica (op. cit., 143) "l'anomala" entità del prelievo gravante su tale tipologia di consumi.

<sup>175</sup> Come in altre occasioni aventi ad oggetto imposizioni su espressioni di ricchezza diverse da quelle tradizionali, non è semplice stabilire quale sia l'esatta categoria in cui deve essere allocato il nuovo tributo. La stessa incertezza permane tuttora per l'Irap, che la legge delega ha qualificato come imposta reale ed il D.L.vo n. 446/97 ha disciplinato ai fini della dichiarazione, dell'accertamento e della riscossione, in modo del tutto analogo alle imposte sui redditi sostituendola sostanzialmente, alla soppressa Ilor (sostituzione che l'Agenzia delle Entrate, con sua Circ. 18 aprile 2002 n. 33/E, ha confermato anche con riferimento agli accordi internazionali), ma della quale, d'altro canto, è stata denunciata alla Corte di giustizia delle Comunità Europee (Causa C-475/03) il contrasto rispetto all'art. 33 della VI Direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, che vieta agli Stati membri di istituire o mantenere tributi che abbiano il carattere di "imposta sulla cifra di affari".

<sup>176</sup> In questo senso cfr. ancora PICCIAREDDA, *Note economiche introduttive*, cit., p. 2. Per una valutazione dei benefici arrecati alle attività produttive dall'inquinamento cfr. MUSU, *Introduzione ...*, cit., p. 24. Per la classificazione dei costi sociali dell'inquinamento nella categoria delle "esternalità negative" cfr. ancora MUSU, *Introduzione ...*, cit., p. 32, ove l'osservazione che "il mercato tende a produrre una quantità eccessiva di inquinamento perché sottovaluta i costi sociali dell'inquinamento stesso".

<sup>177</sup> Per l'inserimento dell'ambiente tra i beni pubblici cfr. MUSU, *Introduzione ...*, cit., p. 27, ove si definisce come bene pubblico "un bene che viene goduto simultaneamente senza rivalità e in modo non esclusivo da tutti i componenti di una certa comunità". Sotto il profilo giuridico, l'ambiente è stato collocato tra gli interessi diffusi. Sul punto AMATUCCI, A., *Qualità della vita ...*, cit., che collega la tutela dell'ambiente ai doveri di solidarietà sociale, nonché PICCIAREDDA, *Nozione di ambiente ...*, cit., p. 17 ss.. Per le similitudini esistenti con l'ordinamento spagnolo cfr. HERRERA MOLINA, *Derecho ...*, cit., p. 23, ove si osserva che "como ha afirmado la doctrina ambientalista, se trata de un bien jurídico colectivo y complejo".



presupposto di un nuovo tributo. Il detto vantaggio, infatti, costituisce un indice di ricchezza effettivo, riferibile al soggetto passivo e perfettamente misurabile, che non trae il proprio fondamento dall'utilizzazione da parte del soggetto inquinatore dei servizi pubblici necessari per la rimozione del danno arrecato all'ambiente o per la sua riduzione a livelli sostenibili né corrisponde al costo di tali servizi o al risarcimento del danno subito dalla collettività a seguito dell'azione inquinante<sup>178</sup>, ma individua e colpisce direttamente una particolare forza economica del soggetto passivo<sup>179</sup> caratterizzata dalla sua connessione ad un particolare valore (il dominio sul bene-ambiente) dotato di una propria autonomia<sup>180</sup> e di una agevole misurabilità<sup>181</sup>.

Il descritto mutamento di prospettiva non fa venir meno il carattere ambientale di un tributo siffatto, poiché non è escluso che anche in questa diversa configurazione esso si propaga di ottenere un risultato nel settore dell'ambiente<sup>182</sup>. Anzi, la sua azione disincentivante rispetto alle attività inquinanti considerate dal prelievo ipotizzato potrebbe essere anche più efficace di quello di un normale tributo indiretto sugli stessi consumi, per la sua attitudine ad incidere sul prelievo diretto, notoriamente meno sopportabile e meno percepibile del prelievo indiretto, che si ingloba nel prezzo dei beni o servizi.

Contribuisce a ricostruire in questa particolare dimensione la fattispecie del tributo ambientale anche l'evoluzione giurisprudenziale formatasi sul canone di abbonamento radiotelevisivo, disciplinato dagli artt. 1, 10 e 25 del R.D.L. 21 febbraio 1938 n. 246, nonché dall'art. 15, comma 1°, della più recente L. 14 aprile 1975 n. 103. In effetti, la Corte costituzionale e, qualche anno dopo, la Corte di cassazione<sup>183</sup>, hanno ritenuto la piena legittimità del "canone" in parola, giustificando la sua applicazione a fronte del potere di "polizia e amministrazione dell'etere su cui lo Stato è sovrano"<sup>184</sup>.

<sup>178</sup> Sull'ipotesi di individuare il presupposto di un tributo ambientale nel danno arrecato dall'immissione inquinante la dottrina ha manifestato fondate perplessità. Sul punto GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., 139, ove si esclude che l'emissione inquinante possa essere assunta "ad esclusivo presupposto del tributo ambientale" non essendo suscettibile di valutazione economica. In senso conforme LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, cit., 321-323.

<sup>179</sup> Su questo aspetto si ritiene di poter superare le perplessità sollevate da PENNELLA, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass. trib.*, 2003, 692, ove (716-717) si sostiene che, nel caso del consumatore "domestico", il gravame della tassa in questione rimane "insensibile alle condizioni finanziarie di tale soggetto che non svolge attività produttive", facendo sorgere, per questo motivo, "rilevanti profili di vulnerazione del principio di capacità contributiva", in quanto dal presupposto del tributo in questione non emergerebbe "alcun fatto economico evidenziante una forza patrimoniale che legittimi l'imposizione in misura identica nei confronti di tutti i soggetti che rilasciano sostanze nell'ambiente senza tener conto delle rispettive situazioni patrimoniali personali". A ben vedere, l'equivoco insito in una simile prospettazione sta proprio nel fatto che il tributo sullo smaltimento dei rifiuti grava sul rilascio di sostanze inquinanti nell'ambiente e non sulla situazione patrimoniale personale del soggetto che opera tale rilascio.

<sup>180</sup> Così, a proposito dell'esercizio di un'impresa o di un'attività di lavoro autonomo cfr. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg. III (Milano, 1999), 345, ed ivi 354-356.

<sup>181</sup> Per la necessità di individuare in concreto la corretta misura della base imponibile di un tributo ambientale e per le difficoltà a ciò sottese cfr. GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., 138 ss. ed ivi, spec., 143, ove si osserva che i prelievi di tal fatta risponderanno a criteri di razionalità e coerenza presupposti dagli artt. 3 e 53 Cost. "tutte le volte in cui l'entità del prelievo sarà parametrata, sulla base di precise risultanze tecnico-scientifiche, all'inquinamento determinato dal prodotto oggetto di consumo".

<sup>182</sup> Così COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 3.

<sup>183</sup> Secondo Corte cost., ord. 20 aprile 1989 n. 219, edita, unitamente a Cass. civ., sez. I, 3.8.1993 n. 8549, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 801, ad essa conforme (entrambe annotate criticamente da FALSITTA, *Canone TV, utenti nell'ombra e giudici nella nebbia*, ivi, 813), "la capacità contributiva consiste ... nell'idoneità ad eseguire la prestazione coattivamente imposta, correlata non già alla capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata", risultando "del tutto irrilevante che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata" (ivi, 804).

<sup>184</sup> La Cassazione, nella sent. 8549/93, cit., ivi, 813, ha osservato che l'imprecisa terminologia adottata nel caso in esame dal legislatore non deve costituire fonte di equivoco.

Pietro Selicato: *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo*

Le nostre Corti supreme hanno poi riconosciuto al medesimo prelievo la natura di imposta, constatando che lo stesso è riferito a servizi gestiti dallo Stato per la generalità dei contribuenti, a prescindere dall'utilizzo effettivo degli stessi, "che escludono quel rapporto fra tributo ed atto dell'autorità vantaggioso per il singolo, proprio della tassa"<sup>185</sup>. A ben vedere, anche in questa ipotesi, come nell'Irap, l'imposta è fondata sul dominio che l'utente, attraverso il servizio pubblico, è in grado di esercitare sul mezzo di comunicazione radiotelevisivo e che, per la sua ormai consolidata rilevanza sociale, pone l'utente stesso in una situazione di vantaggio (anche non patrimoniale) rispetto ad altri<sup>186</sup>. Da questo punto di vista, quindi, al legislatore è apparso equo attribuire ai possessori di apparecchi radiotelevisivi atti a ricevere trasmissioni via etere (quale che sia il valore patrimoniale degli stessi) un tributo annuo fisso da qualificare come concorso di tali soggetti alle spese pubbliche specificamente afferenti al mantenimento di tale sistema. La Consulta ha osservato, inoltre, che, per l'importo relativamente esiguo, il "canone" risponde in modo adeguato all'esigenza di razionalità e coerenza richiesto dal combinato disposto degli articoli 3 e 53 della nostra Costituzione<sup>187</sup>.

Sulla base delle predette indicazioni, devono formare oggetto di attenta revisione le aspre critiche che sono state mosse al citato orientamento giurisprudenziale<sup>188</sup> adducendo l'esiguità del valore patrimoniale e della scarsa rilevanza sotto il profilo qualitativo del cespite cui in apparenza si riferisce il prelievo (l'apparecchio radiotelevisivo)<sup>189</sup>. Pare, in verità, che la ricchezza imponibile considerata dalla norma impositrice non sia quella corrispondente al valore patrimoniale del detto cespite né ad una spesa particolare ed ulteriore rispetto a quella assoggettata alle normali imposte sui consumi, ma quella del vantaggio che (anche solo in via potenziale) riviene al privato possessore di tali apparecchiature a fronte della sua capacità di usufruire attraverso il proprio apparato di un determinato servizio pubblico di interesse generale<sup>190</sup>.

## 8. *L'imposta ambientale quale nuova espressione del dovere di solidarietà economica*

A distanza di diversi anni dalle nostre prime affermazioni in tal senso<sup>191</sup>, il fondamento costituzionale di questa nuova forma di imposizione ambientale pare aver trovato ulteriori conferme nelle argomentazioni che, con l'avallo della giurisprudenza della Corte costitu-

<sup>185</sup> Ancora Cass. 8549/93, cit., ivi, 812-813.

<sup>186</sup> Così, a proposito dell'Irap, ancora, GALLO, *L'imposta regionale ...*, cit., 141.

<sup>187</sup> La stessa Corte costituzionale, nella sentenza appena richiamata (ivi, 804), ha rilevato che "la costruzione, come presupposto d'imposta e come indice di capacità contributiva, della mera detenzione di un apparecchio radiotelevisivo non può essere considerata irragionevole ove venga comparata al modestissimo tributo annuo che l'utente è tenuto a pagare". Va sottolineato che tale affermazione assume nella sentenza una portata secondaria e rimane allo stato di mero *obiter dictum*, ai fini della soluzione del caso prospettato, essendo formulata allo specifico fine di prevenire una futura eccezione di illegittimità costituzionale delle norme in parola basata sull'art. 3 Cost..

<sup>188</sup> V.no in proposito le severe obiezioni mosse alle due pronunce citate da FALSITTA, *Canone TV ...*, cit., *loco cit.*

<sup>189</sup> Con una colorita forzatura, il FALSITTA, op. cit., 815, osserva, invero, che "il possesso di un apparecchio televisivo è indice di forza economica tanto quanto un cappotto o un manico di scopa", fondando su tale assunto l'intero sistema di critiche che egli oppone alle richiamate sentenze.

<sup>190</sup> In verità, pensando al valore assunto dalla comunicazione delle informazioni, vere fonti di ricchezza nella società contemporanea, si può serenamente convenire sul fatto che, ai fini dell'imposizione, i possessori di apparecchi radiotelevisivi si diversificano certamente dai semplici possessori di cappotti o di manici di scopa.

<sup>191</sup> A questo proposito, sia consentito ancora il rinvio a SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 105 ss..

zionale<sup>192</sup>, una parte autorevole della dottrina ha sostenuto per difendere la legittimità dell'Irap<sup>193</sup>, basandosi sull'assunto che il tributo sia fondato non solo su "indici patrimoniali selezionati dal mercato attraverso una valutazione di economicità" (quali il patrimonio, il reddito, il consumo), ma anche su situazioni quali le "attività del soggetto passivo oggettivamente rilevabili e socialmente rilevanti per la loro attitudine ad incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi", come accade per le attività di impresa e di lavoro autonomo nei confronti dei fattori della produzione sui quali esercitano il loro "dominio", a prescindere dal ritorno economico che da queste possa derivare direttamente al soggetto che ne è titolare<sup>194</sup>. È stato così legittimato il concorso alle pubbliche spese dei soggetti "che si trovano, nella fruizione di determinati beni sociali, rispetto ad altri in una posizione di vantaggio - e quindi migliore - senza che tale vantaggio si risolva necessariamente, in termini assoluti, in un loro arricchimento patrimoniale dato da entità scambiabili nel mercato"<sup>195</sup>.

Anche con riferimento al fattore ambientale, invero, può individuarsi in capo ad un soggetto determinato la titolarità di un'autonoma fonte di ricchezza diversa da quelle di tipo tradizionale (acquisita dall'esterno nel caso delle risorse naturali non rinnovabili, autoprodotta nel caso dell'organizzazione d'impresa) che colloca il soggetto che ne è titolare in quella "posizione di vantaggio" che costituisce, nel caso di specie, l'indice di capacità contributiva. Anzi, nei tributi che sono stati definiti ambientali in senso "moderno" non sorgono nemmeno le preoccupazioni emerse con riferimento al contenuto non strettamente patrimoniale del presupposto dell'Irap, che hanno portato, con ardite argomentazioni, a giustificare prelievi nei quali la persona viene vista come il centro di imputazione di "posizioni, valori, capacitazioni solo socialmente rilevanti", ritenute idonee di per sé a costituire il presupposto di un tributo, all'unica condizione che siano "economicamente misurabili e rispondenti al principio di uguaglianza tributaria"<sup>196</sup>.

Del resto, come è stato autorevolmente rilevato<sup>197</sup>, la nostra Corte costituzionale ha già individuato in ripetute occasioni indici di capacità contributiva fondati su fatti "rivelatori od espressivi di ricchezza in senso lato", portatori di una *vis economica* idonea a fornire al contribuente i mezzi finanziari necessari all'assolvimento del tributo, in quanto rappresentativa di per sé di "un'attitudine giuridico-economica alla contribuzione"<sup>198</sup>. Su

<sup>192</sup> Corte cost., sent. n. 156/2001, cit. *supra* in nt. 15. La sent. 156/2001 non è stata la sola pronuncia in cui il Giudice delle leggi ha trattato della costituzionalità dell'Irap. Per i riferimenti alle altre pronunce cfr. DI GIOVANNI, *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI, (Roma, agg. 2002), 5, ove si sottolinea il valore confermativo che le predette pronunce assumono rispetto all'indirizzo interpretativo facente capo al Gallo.

<sup>193</sup> Si allude, per l'appunto, a GALLO, *L'imposta regionale ...*, cit., 141-143. Sui termini del dibattito scaturito a seguito dell'introduzione dell'Irap si rinvia a quanto osservato nel precedente par. 1 e, per i richiami bibliografici, ivi alle nt. da 14 a 17.

<sup>194</sup> Si leggano in tema le pungenti osservazioni di BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 357-358.

<sup>195</sup> Così, anche per il corsivo, GALLO, *L'imposta regionale ...*, cit., 135.

<sup>196</sup> Per queste considerazioni, a proposito dell'Irap, ancora GALLO, *L'imposta regionale ...*, cit., 139, nt. 15.

<sup>197</sup> MALVEZZI, *Una nota sul principio di capacità contributiva e l'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, I, 553.

<sup>198</sup> I passi tra virgolette sono dello stesso MALVEZZI, op. cit., 554, nt. 7, il quale, a conferma della sua posizione, cita le sentenze della Corte n. 315/1994 (nella quale, con riferimento all'imposizione sostitutiva sulle indennità da esproprio di cui all'art. 11 della L. 30 dicembre 1991 n. 413, si è affermato che la capacità contributiva è correlata "non già alla concreta situazione del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale la prestazione è collegata"), n. 143/1995 e 73/1996 (entrambe relative all'imposta sostitutiva sui depositi bancari e postali di cui all'art. 7 del D.L. 11 luglio 1992 n. 333, nelle quali viene osservato che la capacità contributiva "va, in linea di principio, ravvisata in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà e irrazionalità").

queste basi, la Consulta ha poi riscontrato la presenza di tale attitudine anche in un tributo come l'Irap<sup>199</sup>, che assume ad indice di capacità contributiva “la «misurazione» della gamma di poteri di *management* dell'imprenditore o del professionista” dai quali si sviluppa la “creazione di nuova ricchezza”<sup>200</sup>.

In epoca più recente la richiamata evoluzione della giurisprudenza costituzionale è stata anche ritenuta idonea<sup>201</sup> a giustificare altri tipi di imposizione basati su indici di ricchezza non tradizionali, come quelle sulle *new properties* o sullo sfruttamento di *internet* (la c.d. *bit tax*), di cui è stata prospettata recentemente l'introduzione sulla base del valore attribuibile alle informazioni che circolano nella rete e nella capacità di trarne profitto manifestata da coloro che le acquisiscono<sup>202</sup>. È interessante constatare che, per giustificare l'ipotesi di una nuova forma di tassazione dei flussi informatici, coloro che per primi l'anno elaborata<sup>203</sup> hanno fatto richiamo all'opera di Adamo Smith<sup>204</sup>, il quale, sostenendo già due secoli fa che la ricchezza di uno Stato non si misura dall'oro che possiede ma dalla sua capacità di organizzare il lavoro e dalle dimensioni del suo mercato, può essere considerato il fautore *ante litteram* di un'idea di ricchezza svincolata dai canoni tradizionali<sup>205</sup> e basata, per contro, sulla capacità degli imprenditori di realizzare con la loro organizzazione miglioramenti ed economie nello svolgimento delle proprie attività produttive<sup>206</sup>. I fautori della *bit tax* hanno osservato che ai nostri giorni agli elementi considerati dallo Smith devono essere aggiunte la conoscenza, l'informazione e la comunicazione che scorrono lungo le nuove autostrade digitali<sup>207</sup>, osservando che la nuova forma di imposizione potrebbe essere lo strumento per colpire la ricchezza creata dalla *new economy* in un momento storico nel quale è necessario ripensare

<sup>199</sup> Sent. 156/2001, cit..

<sup>200</sup> Ancora MALVEZZI, op cit., 556-557.

<sup>201</sup> Da parte di DI GIOVANNI, *Imposta regionale ...*, cit., 5.

<sup>202</sup> Per una ricostruzione delle tappe del dibattito sviluppatosi sull'introduzione della *bit tax* nelle istituzioni comunitarie e negli organismi internazionali v. VALENTE - ROCCATAGLIATA, *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, 5514. In argomento anche URICCHIO, *Pubblicità on line e imposizione locale*, in *Boll. trib. inf.*, 2001, 166, ove riferimenti agli studi fatti sullo stesso tema negli Stati Uniti d'America.

<sup>203</sup> La prima ipotesi di una nuova forma di tassazione dei flussi informatici viene fatta risalire ad Arthur Cordell, un economista canadese che la presentò per la prima volta ad un convegno nel 1994. Per una completa elaborazione della tesi cfr. CORDELL, *New taxes for a new economy*, in *Government Information in Canada*, Volume 2, n. 4.2, primavera 1996 (<http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html>). L'idea di una nuova forma di tassazione sui flussi telematici fu anche affermata dall'*High Level Group of Experts* (HLG) nominato dalla Commissione Europea nel 1995, che ha concluso i suoi lavori circa due anni dopo rilasciando la Raccomandazione n. 8 (Mantere i cespiti fiscali nazionali in un contesto che diventa via via più globale”), citata integralmente da VALENTE - ROCCATAGLIATA, *Bit tax ...*, cit., 5517, nella quale si suggeriva di “prendere in esame l'eventualità di condurre ricerche su sistemi alternativi di tassazione” e si osservava che “la *bit tax* potrebbe costituire una di tali alternative”, pur riconoscendosi che “la sua configurazione e la sua attuazione richiedono uno studio più approfondito”.

<sup>204</sup> SMITH, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations* (London, 1776), ora *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, traduzione di Alberto Campolongo (Torino, 1950).

<sup>205</sup> Secondo lo Smith (op. cit., in part. Libro Primo), il fatto che una nazione sia “meglio o peggio provveduta” dipende principalmente “dall'abilità, dalla destrezza e dal giudizio con cui il suo lavoro è generalmente adoperato” (ivi, p. 3).

<sup>206</sup> Anche in un contesto economico-sociale e tecnologico molto meno evoluto di quello odierno, Smith si rese conto che “in conseguenza dell'uso di migliori macchine, di una maggiore destrezza e di una migliore divisione e distribuzione del lavoro, le quali cose sono tutti gli effetti naturali del progresso, diviene necessaria una minore quantità di lavoro per eseguire un qualsiasi lavoro dato” (op. cit., p. 227) e che “qualunque miglioramento delle condizioni della società tende direttamente o indirettamente ad elevare la rendita reale della terra ed accrescere la ricchezza reale del proprietario” (ivi, p. 231).

<sup>207</sup> CORDELL, *New taxes ...*, cit., ha osservato “the new wealth of nations is to be found in the trillions of digital bits of information pulsing through global networks”, soggiungendo che “digital flows are the new elements of production”.

all'intero sistema economico, sia con riferimento all'uso del rapporto di impiego come metodo di distribuzione dei redditi sia con riferimento ad una crescita economica sempre più "energy-intensive" in tempi di sempre più ridotte risorse ambientali<sup>208</sup>.

Una conferma della bontà di simili riflessioni proviene, poi, dai più accreditati orientamenti del pensiero economico liberale del novecento, dalle cui teorie è scaturita l'idea che la libertà sia, di per sé, un valore da perseguire e non un mezzo per raggiungere altri fini, quali il funzionamento dei mercati o l'efficienza economica e che, anzi, è il mercato a generare libertà, producendo così nuovi valori individuali<sup>209</sup>. In questa prospettiva l'indagine sull'esito dei processi di mercato deve oltrepassare la mera constatazione della loro capacità di generare nuova ricchezza negli individui, per valutare la crescita della prosperità generale ed il progresso nelle libertà individuali che possono produrre a beneficio dell'intera collettività<sup>210</sup>. Anche da questo particolare punto di vista, pertanto, si ricava la conferma che tutte le posizioni individuali dalle quali scaturiscono situazioni di controllo della produzione e del mercato (come, ad esempio, le nuove tecnologie, l'ideazione di nuovi modelli e processi produttivi, l'organizzazione dei fattori produttivi o lo sfruttamento di risorse ambientali scarse) siano sintomi di ricchezza suscettibili di imposizione.

Ad onor del vero, la proposta di introduzione della *bit tax* non ha trovato il favore della dottrina<sup>211</sup> ed è stata accantonata dalle istituzioni comunitarie<sup>212</sup>. Tuttavia, le critiche che le sono state mosse non scalfiscono in alcun modo la costruzione teorica sulla quale è stata fondata la definizione del suo presupposto, essendo riferite unicamente alla adeguatezza di un simile rimedio rispetto al fine di contrastare l'evasione che può svilupparsi con l'ausilio dei mezzi informatici. Esse non sfiorano, invece, l'idea di fondo che sta alla base di un tributo del tipo della *bit tax*, costituita dall'attribuzione di

<sup>208</sup> Per questo motivo, ad avviso di CORDELL, *New taxes ...*, cit., "the bit tax itself is just a modern beginning".

<sup>209</sup> Così VON HAYECK, *La via della schiavitù*, traduzione italiana di Dario Antiseri e Raffaele De Mucci con introduzione di Antonio Martino (Milano, Rusconi, 1995). Secondo MARTINO, *Introduzione*, cit., p. 5, la pubblicazione nel 1944 dell'opera di Hayeck nella sua versione originale (intitolata *The road to serfdom*) ha rappresentato una pietra miliare nella storia del liberalismo "perché è dalla pubblicazione di quel volumetto che ha inizio il rinascimento liberale che ha caratterizzato la storia dell'ultimo mezzo secolo e che ha portato il liberalismo classico da minoranza isolata ad un ruolo di avanguardia nel dibattito politico contemporaneo".

<sup>210</sup> Nel delineare la sua tesi, l'Autore si riporta, con un colorita metafora, a quel processo sviluppatosi nell'era rinascimentale di "liberazione dell'individuo dalle catene che lo avevano legato, nel compimento delle sue attività ordinarie, ai modi di fare trasmessi dalla consuetudine o imposti da prescrizioni" nel precedente periodo medioevale (op. cit., p. 53 ss. ed ivi, per le parti virgolettate, p. 61); processo ritenuto simile ad una "strada abbandonata" nella successiva evoluzione sociale, culminata con l'avvento dei regimi totalitaristi della prima metà del ventesimo secolo. Va sottolineato che Hayeck conduce la propria indagine nell'ottica di una serrata critica ai sistemi politici socialisti basati sulla pianificazione delle attività economiche, che giudica portatori di "catene", intese come costrizioni e limiti alla libera espressione dell'individuo, non soltanto sul piano economico (e, dunque, generatori di una nuova forma di schiavitù).

<sup>211</sup> Decisamente contrario è in proposito il giudizio di GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento italiano*, Atti del Convegno su *I settanta anni di Diritto e pratica tributaria* (Padova, 2000). Anche VALENTE - ROCCATAGLIATA, *Bit tax ...*, cit., 5523-4, hanno concluso col ritenere inopportuna l'introduzione del nuovo tributo. Da parte di URICCHIO, *Pubblicità on line e imposizione locale*, in *Boll. trib. inf.*, 2001, 166 non si esclude, invece, che in un prossimo futuro siano adottate forme di imposizione del tipo ipotizzato. Si è dichiarato propenso ad analizzare in un'ottica meno ristretta di quella limitata le prospettive offerte dalle nuove tecnologie MARELLO, *Le categorie tradizionali di diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 595.

<sup>212</sup> Analizzando in modo approfondito le problematiche fiscali generate dal crescente impiego dei mezzi telematici, la COMMISSIONE EUROPEA, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, COM(97)157 del 15 aprile 1997, anche in contrasto con la raccomandazione dell'HLG, ha scartato l'istituzione di un tributo del tipo della *bit tax* nel convincimento che "una simile azione sarebbe inutile perché tutte le transazioni elettroniche sono già soggette ad Iva".



un valore economico al potere di acquisire, elaborare, trasmettere e, in genere, gestire informazioni con l'ausilio di mezzi telematici. Ad un'attenta analisi, tale potere non è molto differente da quel "dominio" sui fattori produttivi che è stato individuato e legittimato a presupposto dell'Irap né, infine, da quel potere di controllo delle risorse naturali scarse che si è sopra indicato come presupposto di un nuovo tributo ambientale.

Una volta superato lo scoglio della necessaria riferibilità del tributo ad indici di ricchezza di tipo tradizionale, è necessario accertare se esiste un nesso tra i detti indici ed il soggetto passivo. Nei tributi nei quali si assume a presupposto l'acquisizione da parte del privato di risorse ambientali, al "vantaggio" ricavato dal contribuente è riconducibile con certezza un preciso valore economico (quello determinato sulla base della capacità del soggetto inquinatore di fare propria l'esternalità), nei cui confronti può dirsi realizzato il requisito dell'appartenenza, richiesto dall'art. 53 della nostra Costituzione come elemento essenziale di ogni presupposto impositivo<sup>213</sup> e rinvenuto dalla Corte costituzionale nel collegamento di un indice rivelatore di ricchezza con l'idoneità del soggetto a concorrere alle spese pubbliche<sup>214</sup>.

È proprio l'indagine sull'esistenza del requisito dell'appartenenza, del resto, a porre in luce le caratteristiche oggettive del presupposto dei tributi basati su indici di ricchezza "non tradizionali". Infatti, in questi casi non si tratta tanto di chiarire *se esiste* una situazione di appartenenza ma *su cosa* tale situazione si manifesta e *chi sia* il soggetto che ne è giuridicamente il titolare. Ad esempio, non appartiene all'imprenditore né il reddito del personale impiegato alle dipendenze dell'impresa né quello dei suoi finanziatori, ma è certamente compresa nel dominio dell'imprenditore l'organizzazione dell'impresa complessivamente considerata, che implica poteri di coordinamento, di direzione e controllo sui fattori produttivi costituiti da beni e servizi economicamente valutabili. Allo stesso modo, non appartiene di certo all'inquinatore il patrimonio ambientale complessivamente considerato, ma egli è in grado di esercitare il proprio dominio sulla parte di questo che, in virtù della posizione di vantaggio di cui gode, gli consente di soddisfare meglio i propri bisogni (di produttore o di consumatore)<sup>215</sup>. Non è un caso, poi, che (per quanto riguarda le attività produttive ma anche quelle di consumo) sia proprio l'organizzazione a costituire lo strumento per ottenere il "dominio" sull'ambiente e per consentire quella fruizione individuale delle risorse ambientali suscettibile di costituire un indice di ricchezza valutabile ai fini del concorso del privato alle spese pubbliche.

Del resto, secondo le più recenti teorie economiche, alla base del principio comunitario "chi inquina paga" non sta la condanna morale del produttore-inquinatore, che non fa altro che svolgere le sue attività istituzionali nel contesto dei condizionamenti propri di un mercato competitivo. Piuttosto, il motivo per il quale tali soggetti vengono chiamati a far fronte in vario modo (anche con prelievi fiscali) ai costi dell'inquina-

<sup>213</sup> A questo proposito si ritiene di poter condividere la posizione di GALLO, *L'imposta regionale ...*, cit., 139, nt. 15 che, pur rifiutando una lettura del concetto di appartenenza "in un'ottica patrimoniale", non esclude l'esigenza di verificare l'esistenza di un effettivo legame tra il presupposto ed il soggetto passivo.

<sup>214</sup> V., in tal senso, la sent. n. 156/01, cit. con la quale la Consulta ha riconosciuto legittima l'Irap.

<sup>215</sup> L'attribuzione di un valore economico all'ambiente viene favorita dalle recenti tendenze evolutive che hanno investito il concetto di proprietà estendendolo a nuovi beni giuridici nati da nuove situazioni, nuovi bisogni nuovi prodotti, fino al punto di iniziare a parlare di *environmental property*. Per queste riflessioni JACOMETTI, *Rivalutazione degli strumenti proprietari a tutela dell'ambiente: tradable pollution rights e emission trading*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 275.



mento “sta nel fatto che il produttore-inquinatore controlla direttamente gestione e tecnologie d’impresa, sicché è in grado di modificarle per raggiungere al costo minimo gli obiettivi ambientali fissati dall’operatore pubblico”<sup>216</sup>.

## 9. Considerazioni conclusive

La convergenza degli elementi sopra evidenziati (crisi dell’imposizione personale e progressiva, evoluzione della struttura della ricchezza, affermazione di nuovi valori economici, mutamenti nelle relazioni sociali) rende agevole comprendere come sia possibile ipotizzare un prelievo che assuma a proprio presupposto un fatto ecologicamente rilevante, anche quando manchi un collegamento diretto tra l’obbligo di versare il tributo e la prestazione di un pubblico servizio diretto alla tutela del patrimonio ambientale comune, compromesso dall’azione del privato.

Tirando le fila del discorso, per giustificare tributi di tal fatta può essere fatto richiamo ai concomitanti ordini di considerazioni che seguono:

- a) da un lato, che nella assunzione del fatto economico da porre a presupposto dell’imposizione il legislatore ordinario, ferma restando l’osservanza di criteri accettabili di uguaglianza, razionalità e coerenza soggetti all’unico limite della non arbitrarietà, è libero di seguire le proprie valutazioni secondo una progressiva evoluzione del principio di capacità contributiva che adegua il processo di individuazione dei presupposti dell’imposizione ai mutamenti del sostrato economico, sociale ed etico-politico<sup>217</sup>;

<sup>216</sup> Così GERELLI, *Reputazione ambientale ...*, cit., per il passo tra virgole, 712.

<sup>217</sup> È opinione consolidata che l’art. 53 Cost. lasci ampi spazi al legislatore tributario nella concreta determinazione del contenuto concreto del principio di capacità contributiva (in tal senso MOSCHETTI, *La capacità contributiva ...*, cit., p. 230). Tale discrezionalità può manifestarsi con modalità differenti nel tempo, per effetto del mutare delle condizioni economiche di una nazione, delle esigenze manifestate dalle varie classi sociali e del modo in cui il potere politico se ne rende interprete; di talché è lecito supporre che la valutazione del legislatore in ordine all’apprrezzamento di un certo fatto economicamente rilevante da assumere a presupposto del tributo possa modificarsi con un processo che segue l’evoluzione dell’economia e delle condizioni sociali e politiche di uno Stato.

Al riguardo vanno condivise le osservazioni di PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d’imposta*, cit., p. 391, il quale ha affermato che la valutazione della fattispecie imponibile alla luce del principio di capacità contributiva va fatta “nel riferimento cronologico al tempo in cui la selezione viene effettuata” (ivi, p. 401). Nello stesso senso, BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, cit., p. 13, ove sulla scorta di una accurata analisi della giurisprudenza della Corte costituzionale si deduce che la definizione da parte del legislatore ordinario della nozione di capacità contributiva assunta a presupposto dell’imposizione nel singolo caso concreto è esente dal sindacato di legittimità in ordine “all’entità ed alla proporzionalità dell’onere tributario imposto”, dovendo il giudice delle leggi limitarsi ad accertare la conformità alla Costituzione della norma denunciata unicamente “sotto il profilo dell’assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme”; è ovvio che di fronte a tale barriera resta al legislatore ordinario un consistente spazio per definire nuove forme di imposizione. L’A. (ivi, p. 20) conclude ritenendo che la capacità contributiva “si identifica nell’idoneità alla contribuzione desumibile dal presupposto economico al quale la prestazione risulta collegata, presupposto che può consistere in qualunque indice rivelatore di ricchezza”. Per analoga soluzione, in epoca di gran lunga più remota, cfr. MICHELLI, *Profili critici ...*, cit., 23, ove, testualmente si osserva che “rimane un assai largo margine alla libertà del legislatore il quale, a seconda delle esigenze finanziarie, economiche politiche e sociali, potrà prendere in considerazione questo o quel fatto per considerarli rivelatori della capacità contributiva, cioè della loro idoneità a dimostrare che il soggetto può concorrere alle spese dell’ente in una data misura”.

Per un richiamo alla incostituzionalità sopravvenuta di norme ritenute valide in origine, cfr. BRACCINI, *Finanza contributiva ...*, cit., 2497-2498, il quale assume a spiegazione del siffatto fenomeno “uno dei possibili esiti conseguenti al distaccarsi della norma dalla volontà del legislatore per entrare a far parte del sistema ed ivi anziché conservare il suo significato originario, oppure eventualmente mutarlo (dando luogo al fenomeno della c.d. «eterogenesi dei fini»), lo perde del tutto, a seguito dei mutamenti del sistema nel suo complesso”. Nel diritto costituzionale, per tali discettazioni, v. CERRI, *Eterogenesi dei fini, anacronismo legislativo, limiti del giudicato costituzionale - Riflessioni a proposito della caduta del vincolo alberghiero*, in *Le Regioni*, 1981, p. 733, opera a cui il Braccini si richiama espressamente.

- b) da altro lato, che il principio comunitario “chi inquina paga” contenuto nell’art. 130R (ora 175) del Trattato di Roma legittima e giustifica l’applicazione di tributi rivolti a perseguire obiettivi ambientali, tali essendo considerati quelli aventi “una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull’ambiente” ovvero quelli “i cui effetti positivi sull’ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili”<sup>218</sup>;
- c) inoltre, che il detto principio, da ritenere “costituzionalizzato” nel diritto interno e, di conseguenza, divenuto principio generale dell’ordinamento di ogni Stato membro) è idoneo a fondare quella normazione evolutiva del presupposto dell’imposizione cui in precedenza si è fatto cenno, integrando la previsione dell’art. 53 della nostra Costituzione<sup>219</sup>;
- d) infine, che il legislatore, nel ricercare le situazioni economiche idonee ad essere definite come fattispecie imponibili alla luce del principio di capacità contributiva, può rivolgere la propria attenzione ai numerosi valori oggetto di tutela in altre norme costituzionali, tra i quali compare, come già chiarito, anche il rispetto del bene-ambiente in tutte le sue manifestazioni<sup>220</sup>.

<sup>218</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali ...*, cit., par. 11.

<sup>219</sup> In epoca non recente si è osservato da parte di MANGIONE, *Appunti sulla nozione di tributo dal sistema tributario italiano al sistema tributario «italo-comunitario»*, in *Giust. civ.*, 1976, V, p. 197, che dopo la previsione delle diverse figure di prelievi di comunitari legittimate dal trattato di Roma non sarebbe più possibile riferirsi esclusivamente al nostro art. 53 Cost. “perchè il concetto di capacità contributiva a cui si ispira il comma 1 dell’art. 53 Cost. è ignoto al complesso dei tributi comunitari” (ivi, p. 208). Questa prospettiva, che, peraltro, è limitata al ristretto ambito dei prelievi comunitari, non ha formato, a quanto ci consta, oggetto di successivi approfondimenti; anzi, dalla dottrina più recente è stato portato avanti con successo il tentativo opposto di conciliare il precetto dell’art. 53 Cost. con i principi fondamentali del trattato di Roma. In tal senso, cfr. BRACCIONI, *Capacità contributiva e principi fondamentali dell’ordinamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 1137. Va osservato, tuttavia, che i due indirizzi di indagine, sebbene antitetici nei percorsi argomentativi (negatorio il primo e confermativo il secondo di una valenza universale e sovranazionale del nostro principio di capacità contributiva), sono identici nelle conclusioni di fondo, ammettendo entrambi un concorso dei principi comunitari e delle norme interne nella definizione delle fattispecie del prelievo. Concorso che, nel nostro modo di vedere, assume importanza determinante nell’assunzione dei valori ambientali ad elementi della fattispecie imponibile.

<sup>220</sup> Sui collegamenti tra l’art. 53 e le altre norme della Costituzione, v. MOSCHETTI, *La capacità contributiva ...*, cit., ove si osserva che “nella qualificazione della ricchezza (ai fini del giudizio di capacità contributiva) hanno altresì rilevanza le altre norme della Costituzione che indicano certi beni giuridici come oggetto di particolare tutela e promozione” (ivi, p. 263), precisando inoltre che, specularmente, per rispondere a precetti contenuti in altre norme della Costituzione, l’art. 53, può essere interpretato nel senso di giustificare “un trattamento più gravoso di capacità economiche non utilizzate in conformità alle scelte di valore della Costituzione” (ivi, p. 265). In tale ultimo ambito (differenziazioni in *peius* della tassazione), il Moschetti viene ad includere anche la tassazione ambientale, sostenendo la legittimità costituzionale di una maggior tassazione di consumi “dannosi rispetto al bene giuridico della salute di cui all’art. 32, 1° comma, o al bene giuridico dell’ambiente di cui all’art. 9, secondo comma” (ivi, p. 265).

Più precisi riferimenti ai rapporti tra l’art. 53 Cost. e gli altri valori costituzionalmente garantiti (con particolare riguardo agli artt. 41 e 42 Cost.) possono essere desunti da quanto osserva AMATUCCI, A., *Qualità della vita ...*, cit., il quale, accogliendo la nozione giuridica di ambiente delineata con riferimento agli artt. 9 e 32 Cost., afferma che “la tutela degli interessi diffusi in materia ambientale, in quanto indirettamente garantiti da altre norme costituzionali, si pone accanto al fine del finanziamento delle spese pubbliche, cui tutti sono tenuti in ragione della loro capacità contributiva” (ivi, p. 412), precisando che l’art. 53 Cost. contiene una norma che si informa al principio di finanza funzionale recepito dal nostro sistema costituzionale” (ivi, p. 413) e concludendo con la deduzione che “la capacità contributiva consiste, perciò, nell’idoneità del soggetto ad essere sottoposto ad imposizione al fine di contribuire alle spese pubbliche o di tutelare altri interessi diffusi o meramente pubblici, assunti anche indirettamente a fondamento delle norme costituzionali” (ivi, p. 413). Sulla base di tali premesse, l’A. costituisce un quadro d’insieme nel quale, da un lato, l’iniziativa economica e la proprietà privata sono soggette a quei limiti di ordine sociale che consentono di assicurare la realizzazione dei doveri di solidarietà dell’individuo; d’altro canto, espressione dei detti doveri di solidarietà non è soltanto il concorso alle spese pubbliche imposto dall’art. 53 Cost. ma anche l’uso “pulito” di tali diritti, nel rispetto di quegli scopi di tutela ambientale che traspasano dagli artt. 9 e 32 Cost.; per parte

A questo punto sembra opportuno sgombrare il campo da un ricorrente equivoco in ordine alla posizione manifestata in precedenza da chi scrive circa il fondamento costituzionale dei tributi ambientali<sup>221</sup>. In più occasioni, infatti, la letteratura italiana<sup>222</sup> e straniera<sup>223</sup> ha avvicinato tale posizione a quelle che individuano la causa giustificatrice dei tributi ambientali nella c.d. “teoria del beneficio”. Anche alla luce di quanto finora affermato in questa sede, risulta evidente che tale ricostruzione non rappresenta in modo fedele la posizione di chi scrive, oggi confermata autorevolmente dalle argomentazioni addotte dalla Corte costituzionale per legittimare il presupposto dell'Irap e dalle teorie alle quali la stessa Consulta sembra essersi ispirata.

Infatti, la teoria del beneficio è fondata su una precisa correlazione tra obbligo tributario e servizio dell'ente pubblico impositore e trova una sua concreta espressione nei c.d. “oneri per servizi divisibili”. Al contrario, ciò che si intendeva sottolineare nel passato (e che oggi, anche sulla base della successiva giurisprudenza costituzionale, è possibile confermare), è che la capacità del soggetto passivo di usufruire in forma individuale di una determinata risorsa ambientale può costituire un indice di ricchezza economicamente valutabile e suscettibile di costituire autonomo presupposto di un tributo ambientale “indivisibile”.

Certamente, l'idoneità della posizione di dominio individuale su una determinata risorsa ambientale ad essere qualificata come presupposto di un tributo “indivisibile” va valutata dal legislatore (sia pure nell'ambito della sua discrezionalità) sulla base di adeguati criteri di razionalità e coerenza che tengano conto:

- a) della scarsità delle risorse ambientali;
- b) della limitazione subita dalla collettività e dalle generazioni future a seguito dell'uso individuale delle risorse ambientali.

In questa ottica nessun valore assume all'interno della fattispecie di un simile tributo la destinazione del gettito a fini di tutela preventiva dell'ambiente o di rimozione dello specifico effetto inquinante attraverso l'esecuzione da parte degli enti pubblici di particolari attività a tutela dell'ambiente (depurazione, smaltimento, ripristino ecc.). Destinazione che, semmai, potrebbe assumere valore nella definizione di tributi ambientali “divisibili”.

---

sua, infine, la tutela del paesaggio e della salute può portare a forme di contribuzione che, nel rispetto dell'art. 53 Cost., portino a realizzare meglio tale obiettivo. Analoghi collegamenti possono rinvenirsi anche in AMATUCCI, F., *Le fondamenta costituzionali dell'imposta ambientale* (Napoli, 1993), spec. alle pagg. 5 - 11.

In apparente contraddizione con tale assunto sembra porsi FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e limiti dell'iniziativa economica privata*, in *La Costituzione economica a quarant'anni dalla Carta fondamentale*, Atti del Convegno di Milano del 6-7 maggio 1988 (Milano, 1990), p. 377. È pur vero che, come il Fedele osserva, “la funzione fiscale di un determinato istituto qualificato come tributo in senso proprio non può mai identificarsi con uno dei fini di utilità sociale che giustificano l'imposizione dei limiti di cui all'art. 41 Cost., norma che, d'altronde, non può essere riferita alle norme che integrano l'imposizione di prestazioni” (ivi, p. 384). Ma è anche vero che l'art. 41, ponendo limiti al principio di libertà di iniziativa economica, interferisce esso stesso sulla commisurazione della capacità contributiva costituendo un parametro ed un limite di essa insieme a tutti gli altri valori costituzionalmente garantiti, dal momento che la compressione del diritto individuale che il detto articolo è abilitato a produrre incide direttamente sul valore economico del medesimo diritto e, quindi, sulla base imponibile che da questo può ritrarsi.

<sup>221</sup> SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 105-123.

<sup>222</sup> GALLO - MARCHETTI, 132-134.

<sup>223</sup> V. in proposito il recente lavoro di HERRERA MOLINA - CHICO - GRAU RUIZ, *Towards a general code ...*, cit., p. 2 della bozza, ove si afferma, ivi alla nt. 7, di non poter condividere l'opinione altrove espressa da chi scrive (e qui ribadita) poiché “this reflection of Selicato is closer to the equivalence principle (in its broadest sense) that it might seem”.

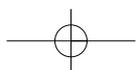
## Bibliografia

- AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Atti del seminario - Roma, Palazzo della Consulta, 13-14- ottobre 1992 (Milano, 1994)
- AMATUCCI, A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 351
- AMATUCCI, A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. I-2 (Torino, 1994), p. 547
- AMATUCCI, A., *Il concetto di tributo (I Parte)*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario (Torino, 2001), p. 619
- AMATUCCI, A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur.*, Vol. II (Roma, agg. 2002)
- AMATUCCI, F., *Le fondamenta costituzionali dell'imposta ambientale* (Napoli, 1993)
- AMOROSO, *L'interpretazione adeguatrice nella giurisprudenza costituzionale tra canone ermeneutico e tecnica di sindacato di costituzionalità*, in *Foro it.*, 1998, V, 89
- ANTONINI, E., *I regimi fiscali sostitutivi*, (Milano, 1969)
- ANTONINI, E., *Personalità giuridica e imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, I, 381
- ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali* (Milano, 1996)
- ARDOLINO, *La forza e valore delle decisioni della Commissione CE tra efficacia diretta e riserva di legge*, nota a *Cass. Civ.*, Sez. V trib., sent. 10 dicembre 2002 n. 17564, in *Riv. dir. trib. int.*, 2003, 203
- ATW RESEARCH, *Statistic on environmental taxes*, Bruxelles, maggio 1996
- BAFILE, *Imposta*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1989), 3
- BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 292
- BATISTONI FERRARA, Art. 53, in BRANCA - PIZZORUSSO (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Tomo II (Bologna, 1994), p. 1
- BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg. III (Milano, 1999), 345
- BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 95
- BATISTONI FERRARA, *Prime riflessioni sul salvataggio dell'Irap*, nota a *Corte cost.*, sent. 10-21 maggio 2001 n. 156, in *Rass. trib.*, 2001, 833
- BERLIRI, *Per una precisazione del concetto giuridico di tassa: rapporto di tassa e rapporto contrattuale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, I, 130
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Vol. I, (Milano 1952)
- BERNARDI (a cura di), *Studi per un progetto di riforma del sistema tributario italiano: Rapporto Irpef*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, p. 435 ed ivi, ID., *L'Irpef: ragioni di una riforma e analisi di una proposta*, p. 436 ss.
- BIGLIAZZI GERI, *Quale futuro all'art. 18 l. 8 luglio 1986 n. 349?*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, 685
- BIZIOLI, *Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell'ordinamento tributario interno fra questioni nuove (art. 117, comma 1, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, II, 16
- BOESHERTZ - ROSENSTOCK, *Energy taxes in the EU: a case study of the implementation of environmental taxation at a supranational level*, in MILNE - DEKETE LAERE - KREISER - ASHIABOR, *Critical issues ...*, cit., p. 151
- BORGSMIDT, *Eco-taxes in the framework of Community law*, in *EC Tax Review*, 1999/4, 228
- BRACCINI, *Finanza contributiva e fiscale nel passaggio dall'assistenza sanitaria di categoria a quella egualitaria*, in *Giur. cost.*, 1982, I, 2486
- BRACCINI, *Parafiscalità*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. X (Torino, 1994), 447
- BRACCIONI, *Capacità contributiva e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 1137
- BRESSO, *Per un'economia ecologica* (Roma, 1993)
- BROSIO, *Economia e finanza pubblica* (Roma, 1991)
- BUGLIONE, *Ecoautomobilismo ed ecotasse: prospettive e concrete realizzazioni*, in DESIDERI (a cura di), *Qualità dell'aria e automobili (Problemi e politiche)* (Milano, 1996), p. 125
- CAPUTI JAMBRENGHI, *Tutela dell'ambiente e beni pubblici. (Provocazioni per uno studio sul dominio ambientale eminente)*, in AA.VV., *Scritti in onore di Alberto Predieri*, I, (Milano, 1996), p. 311
- CARAVITA DI TORITTO, *Diritto dell'ambiente* (Bologna, 2001)

- CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 890
- CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos en el ordinamento espanol*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 179 ss.
- CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario (Torino, 2001), p. 505
- CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 856
- CATALDI, *Ambiente (tutela dell') - II Diritto della Comunità Europea*, in *Enc. giur.*, Vol. II (Roma, agg. 2001)
- CENDON-ZIVIZ, *L'art. 18 l. 349/86 nel sistema di responsabilità civile*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, 536
- CERRI, *Eterogenesi dei fini, anacronismo legislativo, limiti del giudicato costituzionale - Riflessioni a proposito della caduta del vincolo alberghiero*, in *Le Regioni*, 1981, 733
- CERRI, *Ragionevolezza delle leggi*, in *Enc. giur.*, Vol. XXV (Roma, 1991)
- CICOGNANI, *Società - VI Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, Vol. XXIX (Roma, 1993)
- CIVITARESE MATTEUCCI, *Il Paesaggio nel nuovo Titolo V, Parte II, della Costituzione*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 253
- COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, COM(97)9 def del 26 marzo 1997
- COMMISSIONE EUROPEA, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, COM(97)157 del 15 aprile 1997
- CORDINI, *Ambiente (tutela dell') nel diritto delle comunità europee*, in *Dig. disc. pubbl.*, Vol. I (Torino, 1987), 193
- COSCIANI, *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 5
- CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche, (imposta sui)*, in *Nss. D.I., App.*, Vol. VI (Torino, 1986)
- D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nss. D.I. - App.*, Vol. I (Torino, 1980), p. 153
- D'AMATI, *Le agevolazioni in campo tributario e parafiscale*, in LECCISOTTI (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Atti del Convegno di Roma 7-8 ottobre 1993 (Bari, 1995), p. 35
- D'ATENA, *Adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, in *Enc. giur.*, Vol. I (Roma, 1988)
- D'AYALA VALVA, *"Nuove" tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria*, in *Giur. merito*, 2004, 1266
- DASSESE, *Introduction générale*, in AA.VV., *Fiscalité de l'environnement, actes de la Journée d'études organisée à Louvain-La-Neuve le 23 avril 1993* (Bruxelles, 1994), p. 5.
- DE CESARIS, *Le politiche comunitarie in materia di ambiente*, in CASSESE (a cura di), *Diritto ambientale comunitario* (Milano, 1995), p. 9
- DEL FEDERICO, *Tassa*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. XV (Torino, 1998), 321
- DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente* (Milano, 1987)
- DE MITA, *Razionalità e certezza della tassazione*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dalla approvazione della Carta fondamentale*, Atti del convegno di Milano del 6-7 maggio 1988 (Milano, 1990), p. 393
- DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Vol. I, (Milano, 1994)
- DE MITA, *Fisco alla prova dell'ambiente*, in *Sole 24 Ore*, 1 giugno 2003
- DE STROBEL, *La direttiva 2004/35/Cee del Parlamento europeo e del Consiglio del 21/04/2004 sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale e la relativa problematica assicurativa*, in *Diritto ed economia dell'assicurazione*, 2004, 661
- DI GIOVANNI, *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI, (Roma, agg. 2002)
- ESSERS, *The interaction between environment and income taxes in Belgium, France, Germany, Italy, The Netherlands, Spain and the United Kingdom*, in *EC Tax Review*, 1999, n. 1, 19
- FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomia di tributo*, nota a Corte cost., sentt. 11-12 gennaio 1995 nn. 2 e 11, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 261
- FALSITTA, *Canone TV, utenti nell'ombra e giudici nella nebbia*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 813
- FALSITTA, *Per un fisco "civile"* (Milano, 1996)
- FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 500
- FANTOZZI, *Il diritto tributario* (Torino, 2003)
- FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, Relazione al 50° Convegno ASTRID di studi amministrativi su *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Varenna, 16-18 settembre 2004, in <http://www.astridonline.it>



- FEDELE, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo e i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, nota a Corte cost., sent. 26 marzo 1980 n. 42, in *Giur. it.* 1980, I-1, p. 1797
- FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e limiti dell'iniziativa economica privata*, in AA.VV. *La Costituzione economica a quarant'anni dalla Carta fondamentale*, Atti del Convegno di Milano del 6-7 maggio 1988 (Milano, 1990), p. 377
- FEDELE, *Tassa*, in *Enc. giur.*, Vol. XXX (Roma, 1993)
- FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 971
- FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, 450
- FEDELE, *La crisi dell'imposta personale ed il ruolo dell'imposta sostitutiva. L'esperienza italiana*, Relazione al Convegno di studio su *Le ragioni del diritto tributario in Europa - Giornate di studi per Furio Bosello*, Bologna, 26-27 settembre 2003, in <http://www.berlini.giuri.unibo.it>
- FERRI, *Il principio «chi inquina paga» e la prevenzione dei danni ambientali*, in AA.VV., *Chi inquina paga*, Atti del Convegno Nazionale, Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990 (Roma, 1992), p. 31
- FEOLA, *L'art. 18 L. 349/1986 sulla responsabilità civile per il danno all'ambiente: dalle ricostruzioni della dottrina alle applicazioni giurisprudenziali*, in *Quadrimestre*, 1992, p. 541
- FICCO, *Targa europea sul danno ambientale*, in *Sole 24 Ore*, 4 maggio 2004
- FICCO, *Danno ambientale al restyling*, in *Sole 24 Ore*, 14 dicembre 2004
- FICHERA, *Le agevolazioni fiscali* (Padova, 1992)
- FRANCARIO, *Il risarcimento del danno all'ambiente nel sistema della responsabilità civile*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, 488
- FOIS, *Ambiente (tutela dell') nel diritto internazionale*, in *Dig. disc. pubbl.*, Vol. I (Torino, 1987), 211
- GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 843
- GALEOTTI FLORI, *La tutela dell'ambiente nella disciplina dei tributi sul reddito dei fabbricati culturali e per agriturismo*, in ACQUARONE - AMATUCCI - LASCHENA - PACE - SCUDIERO, *Convivenza nella libertà. Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte* (Napoli, 1999), Tomo II, p. 695
- GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, p. 237
- GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in UCKMAR - MAGNANI - MARONGIU (a cura di), *Le imposte sui redditi nel nuovo Testo Unico* (Padova, 1988), p. 661
- GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, I, 131
- GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115.
- GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento italiano*, Atti del Convegno su *I settanta anni di Diritto e pratica tributaria* (Padova, 2000)
- GERELLI, *Reputazione ambientale e competitività non di prezzo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, 707
- GIAMPIETRO, F., *La responsabilità per danno all'ambiente nella proposta di direttiva comunitaria sui rifiuti e sulla disciplina generale dell'art. 18 L. 349/86*, in *Giust. Civ.* 1991, II, p. 223
- GIAMPIETRO, F., *La direttiva 2004/35/CE sul danno ambientale e l'esperienza italiana*, in *Ambiente - Consulenza e pratica dell'impresa*, Ipsoa, 2004, n. 9, p. 805
- GIANNINI, *L'evoluzione dei sistemi di imposizione societaria nei Paesi dell'Unione Europea e le prospettive di coordinamento comunitario*, relazione al Convegno ANTI su *La presidenza italiana della Confédération Fiscale Européenne e la fiscalità delle imprese nell'ambito comunitario*, Roma, 17 dicembre 2003, in <http://www.associazionetributaristi.it>
- GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. XVI (Torino, 1999), 146
- GIAMPIETRO, *La responsabilità per danno all'ambiente nella proposta di direttiva comunitaria sui rifiuti e sulla disciplina generale dell'art. 18 L. 349/86*, in *Giust. Civ.* 1991, II, p. 223
- GIRACCA, *Brevi note in tema di contratto di transazione e azione di danno ambientale*, in *Foro it.*, 2003, III, 634
- GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 597
- GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali della legge Merli*, in *Boll. trib. inf.*, 1980, 836
- GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori* (Padova, 1981)
- GRANELLI, *Redditi (imposta locale sui)*, in *Nss. D.I., App.*, Vol. VI (Torino 1986)
- GRECO, *Nascita, evoluzione ed attuale valore del principio «chi inquina paga»*, in AA.VV., *Chi inquina paga*, Atti del Convegno Nazionale, Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990 (Roma, 1992), p. 15



- GRIZIOTTI, *Principi di politica, di diritto e scienza delle finanze* (Padova, 1929)
- HERRERA MOLINA, *El principio "quien contamina paga" desde la perspectiva jurídica*, in CISS - Noticias de la Union Europea, n. 122, mar. 1995, 81
- HERRERA MOLINA, *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo*, in Impuestos, n. 15-16, 1996, 108
- HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental* (Madrid, 2000)
- HERRERA MOLINA, *Legal limits on the competence of governments in Spain*, in MILNE - DEKETELAERE - KREISER - ASHABOR, *Critical issues in environmental taxation* (Richmond, 2004), p. 111
- HERRERA MOLINA - CHICO - GRAU RUIZ, *Towards a general code of environmental tax provisions: a review of the sub- and inter- national experiences in Spain*, relazione alla 5<sup>th</sup> annual global conference on environmental taxation: issues, experiences and potential, Pavia, 9-11 settembre 2004
- INGROSSO, G., *I contributi nel sistema tributario italiano* (Napoli, 1964)
- INGROSSO, M., *Contributi*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, Vol. IV (Torino, 1989), 112
- INGROSSO, M., *Imposte sostitutive*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1989)
- INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Digesto, Disc. priv., sez. comm.*, nonché in Riv. dir. trib., 1999, I, 29
- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Atti del Congresso di Firenze del 6.10.1993, Seminar C - Environmental taxes and charges*
- JACOMETTI, *Rivalutazione degli strumenti proprietari a tutela dell'ambiente: tradable pollution rights e emission trading*, in Riv. giur. amb., 2003, 275
- JAZZETTI, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in Riv. giur. amb., 1995, 33
- KEMMEREN, *Origin-Based Double Tax Conventions and Import Neutrality*, in Riv. dir. trib. int., 2001, 103
- LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario (Torino, 2001), p. 443
- LA PERGOLA, *Costituzione e adattamento dell'ordinamento internazionale* (Milano, 1961)
- LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, Vol. XIII (Roma, 1989)
- LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. I-1 (Torino, 1994), p. 401
- LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario - Parte speciale* (Milano, 2002), p. 319
- LECCISOTTI (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Atti del Convegno di Roma 7-8 ottobre 1993 (Bari, 1995)
- LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. I-1 (Torino, 1994), p. 3
- LOVECCHIO, *La singolare metamorfosi della tassa rifiuti*, in Boll. trib., 1999, 1114
- LUMINOSO, *Sulla natura della responsabilità per danno ambientale*, in *Contratto e impr.*, 1989, 902
- MAFFEZZONI, *Il principio della capacità contributiva nel diritto finanziario* (Torino, 1970)
- MAJOCCHI, *Greening tax mixes in OECD Countries: a preliminary assessment*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2000, I, 361
- MAJOCCHI, *Environmental taxes and border tax adjustment: an economic assesment*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, 584
- MALVEZZI, *Una nota sul principio di capacità contributiva e l'imposta regionale sulle attività produttive*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1999, I, 553.
- MANGIONE, *Appunti sulla nozione di tributo dal sistema tributario italiano al sistema tributario «italo-comunitario»*, in Giust. civ., 1976, V, p. 197
- MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Torino, 1965)
- MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in Giur. cost., 1987, 2310
- MARCHETTI, *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in Fin. loc., 2004, n. 3, 31.
- MARINO (a cura di), *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi delle società* (Milano, 2004)
- MARONGIU, *L'imposta locale sui redditi (ILOR)*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1989)
- MARONGIU, *L'imposta locale sui redditi*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. IV (Torino, 1994), p. 131
- MARONGIU, *Irapp, Lavoro autonomo e Costituzione*, in Dir. prat. trib., 2000, 1629
- MEUSSEN (a cura di), *The principle of equality in European Taxation* (The Hague, 1999)



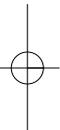
- MICCINESI, *Redditi (imposta locale sui)*, in *Enc. dir.*, Vol. XXXIX (Milano, 1988)
- MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 3
- MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 75
- MICHELI, *Corso di diritto tributario* (Torino, 1989)
- MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 1119
- MIELE, *La Costituzione italiana e il diritto internazionale* (Milano, 1951)
- MILNE, *Environmental taxation: why theory matters*, in MILNE - DEKETELAERE - KREISER - ASHIABOR, *Critical issues in environmental taxation* (Richmond, 2004), p. 1.
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione al disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (progetto di legge n. 2144)*, in *Boll. trib. inf.*, 2002, 522
- MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio* (Padova, 1985)
- MORBIDELLI, *Il danno ambientale nell'art. 18 l. 349/86. Considerazioni introduttive*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 613
- MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico* (Padova, 1976)
- MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali - II Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. IV, Disc. priv., Sez. comm.*, Vol. I (Torino, 1987), p. 785.
- MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Vol. V, (Roma, 1988)
- MOSCHETTI, *La capacità contributiva - I) Profili generali*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. I-1 (Torino, 1994), p. 223
- MOSCHETTI, *Relazione*, in *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, Atti del convegno di studi di Pisa, 12 marzo 1999, in *Il fisco*, 1999, 10009
- MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 735
- MUSU, *Introduzione all'economia dell'ambiente* (Bologna, 2000), p. 89-99
- NUZZO, *Alcuni spunti sulle recenti proposte di tassazione dei capital gains e in tema di imposte sostitutive*, in *Riv. dir. trib.* 1991, I, 70
- OECD, *Implementation strategies for environmental taxes* (Paris, 1996)
- OECD, *Environmental taxes and green tax reform* (Paris, 1997)
- OECD, *Environmental taxes and competitiveness: an overview of issues, policy, options and research needs* (Paris, 2003)
- PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 305
- PALADIN, *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana* (Bologna, 2004)
- PALOMBINO, *Il significato del principio «chi inquina paga» nel diritto internazionale*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 871
- PARLATO, *Regimi fiscali sostitutivi*, in *Nss. D.I., App.*, Vol. VI (Torino, 1987), 504
- PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Vol. II (Torino, 1994), p. 391
- PEARCE, MARKANDYA, BARBIER, *Progetto per un'economia verde* (Il Mulino, Bologna, 1991)
- PENNELLA, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass. trib.*, 2003, 692
- PENNELLA, *Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)*, in corso di pubbl. in *Enc. giur.* (Roma, 2004)
- PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario, (Torino, 2001), p. 121
- PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (Milano, 1996)
- PIGOU, *The economics of welfare* (Cambridge, 1932), traduzione italiana di Mario Einaudi, *Economia del benessere* (Torino, 1948)
- POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi fiscali sostitutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 253
- POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Vol. XLII (Milano, 1990), 1226
- POZZO - RENNA, *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione* (Milano, 2004)
- RIGHI, *Lineamenti e profili di costituzionalità del canone o diritto comunale di cui all'art. 16 della legge 10 maggio 1976 n. 319*, in *Boll. trib. inf.*, 1980, 1630
- SACCHETTO, *Aspetti e problemi giuridici della imposizione dei canoni di inquinamento*, in C.N.R. - ISTITUTO DI RICERCA SULLE ACQUE, *Quaderno n. 47, Problemi e strumenti economico-giuridici per una politica della qualità delle acque* (Roma, 1980), p. 279



- SACCHETTO, *Politiche comunitarie - Politica fiscale*, in *Enc. giur.*, Vol. XXIII (Roma, 1990), nonchè in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 1024
- SACCHETTO, *Tassa (in generale)*, in *Enc. dir.*, Vol. XLIV (Milano, 1992), 3
- SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario* (Torino, 1994), Vol. IV, p. 60-68
- SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, 35
- SCACCIA, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale* (Milano, 2000)
- SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 737
- SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, II, 66
- SELICATO, *Tasse marittime e portuali*, in *Enc. giur.*, Vol. XXX (Roma, 1993)
- SMITH, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations* (London, 1776), ora *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, traduzione di Alberto Campolongo (Torino, 1950)
- SOCINI, *L'adeguamento degli ordinamenti statuali all'ordinamento internazionale* (Milano, 1954)
- SPATAFORA, *Tutela dell'ambiente b) Diritto internazionale*, in *Enc. dir.*, Vol XLV (Milano, 1992), 441
- SPAZIANI TESTA, *Dalla tassa alla tariffa*, in *Il Fisco*, 2000, 6126
- TARANTINI, *Il principio chi inquina paga tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 1990, n. 4, 727
- TESAURO, G., *Diritto comunitario* (Padova, 2003)
- TIZZANO, *Appunti sul trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione europea*, in *Foro it.* 1995, IV, 210
- TREMONTI, *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 89
- TREMONTI, *Il regime fiscale dei nuovi beni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, I, 237
- TREMONTI, *Una nota di politica fiscale: la crisi dell'Irpef e la questione della progressività*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, I, 3
- TREMONTI - VITALETTI, *La fiera delle tasse* (Bologna, 1991)
- TREVES, *I condizionamenti di diritto internazionale della legislazione ambientale*, in AA.VV., *Scritti in memoria di Antonio Filippo Panzera* (Bari, 1995), Vol. II, p. 945
- TRIMARCHI, *La responsabilità civile per danni all'ambiente: prime riflessioni*, in *Amministrare*, 1987, 194
- TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali* (Roma, 1994), p. 75.
- UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, II. Ed. (Padova, 1999)
- URICCHIO, *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel decreto "Ronchi"*, in *Boll. trib. inf.*, 1997, 204
- URICCHIO, *Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi e urbani*, in *Digesto*, Disc. priv., sez. comm., Vol. XV (Torino, 1998), 339
- URICCHIO, *Pubblicità on line e imposizione locale*, in *Boll. trib. inf.*, 2001, 166
- VALENTE - ROCCATAGLIATA, *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, 5514
- VERRIGNI, *La rilevanza del principio "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614
- VILLANI, *Il prelievo fiscale ambientale in Italia e nei paesi del Nord Europa: problemi di gettito e di redistribuzione*, in MARZOVILLA - TRUPIANO - VILLANI, *Aspetti economici interni ed internazionali della tutela ambientale. Strumenti, commercio internazionale, fiscalità* (Bari, 2000), p. 151.
- VIOTTO, *Tributo*, in *Digesto*, Disc. priv., sez. comm., Vol. XVI (Torino, 1999), 221
- VITALETTI, *Le proposte di nuove imposte: l'imposizione dell'energia*, in PEDONE (a cura di), *La riforma tributaria tra nuove imposte e qualche aggiustamento* (Bologna, 1989)
- VITALETTI, *Livelli di governo e principi fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, I, 241
- VOGEL, *World-wide or source taxation of income*, in *Rass. trib.*, 1988, 259
- VON HAYECK, *La via della schiavitù*, traduzione italiana di Dario Antiseri e Raffaele De Mucci (Milano, Rusconi, 1995)
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, *I fini extrafiscali dell'imposta*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario (Torino, 2001), p. 655

## SEZIONE II

### *Lo strumento tributario come misura finanziaria a tutela dell'ambiente: profili regionali locali*



## Presentazione

Andrea Parlato

L'unità di ricerca si è occupata di analizzare le possibilità di utilizzo dello strumento tributario, a livello regionale e locale, come misura finanziaria finalizzata alla tutela dell'ambiente.

A tal fine il lavoro è stato suddiviso in due parti.

La prima parte ha avuto per oggetto la individuazione degli spazi normativi attribuiti alle Regioni ed agli Enti locali in materia di fiscalità ambientale.

Per finalità metodologiche e sistematiche è stato necessario previamente individuare la nozione di "fiscalità ambientale" e le differenti forme nelle quali essa si atteggia.

Si è tenuta in considerazione la tradizionale *divisio* tracciata dalla dottrina, tra tributi ambientali in senso stretto e tributi a finalità ambientale.

Al riguardo, si è ulteriormente ed innovativamente distinto tra cinque differenti tipologie riconducibili al fenomeno della fiscalità ambientale:

- 1) tributi di scopo con funzione ambientale, nei quali la funzione ambientale è perseguita per mezzo della destinazione del gettito ad attività di interesse ambientale;
- 2) penalizzazioni fiscali con funzione ambientale, realizzate in virtù della previsione di una tassazione più gravosa nei confronti di chi pone in essere comportamenti dannosi per l'ambiente;
- 3) agevolazioni fiscali con funzione ambientale, attribuite a coloro che pongono in essere comportamenti ritenuti positivi per l'ambiente;
- 4) prelievi fiscali ambientali in senso stretto, aventi carattere commutativo in relazione alla prestazione di un servizio pubblico, i quali non colpiscono indici di capacità contributiva, ma attività considerate dannose per l'ambiente;
- 5) imposte (*rectius*: prelievi) ambientali, aventi carattere contributivo e solidaristico, le quali sollevano non poche perplessità quanto alla compatibilità con il dettato costituzionale.

Mentre le prime tre forme rientrano nell'ambito della tassazione c.d. "a finalità ambientale", solo le ultime due possono essere qualificate come tributi ambientali in senso stretto.

Successivamente, sono stati individuati gli spazi normativi concessi allo Stato, alle Regioni ed agli Enti locali in materia di fiscalità ambientale, con riferimento specifico a ciascuno degli ambiti tipologici sopra descritti. Al riguardo si sono tenute in considerazione le disposizioni contenute nel Trattato CE e nella Costituzione recentemente riformata (titolo V).

La fiscalità ambientale è infatti sottoposta a limiti di carattere internazionale. Le norme europee, in particolare, possono costituire un limite all'esercizio della potestà normativa da parte degli Stati membri (e dunque, implicitamente, da parte delle Regioni e degli Enti locali). In materia di fiscalità ambientale, occorre tenere conto, soprattutto, della normativa comunitaria in materia di fiscalità indiretta, di concorrenza, di ambiente, nonché, trasversalmente, del principio di sussidiarietà.

Per quanto concerne, invece, la ripartizione tra Stato, Regioni ed Enti locali della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale, si è fatto riferimento alla riforma del titolo quinto della parte seconda della Costituzione, distinguendo tra le cinque categorie descritte in precedenza.

Sono state, in particolare, evidenziate le problematiche attinenti, da un lato, la ripartizione della potestà legislativa tra Stato e Regioni in materia fiscale ed in materia ambientale; dall'altro lato, la potestà regolamentare degli Enti locali, in particolare, con riguardo alla possibilità, per essi di istituire agevolazioni e penalizzazioni fiscali a finalità ambientale mediante lo strumento regolamentare.

Completata la individuazione degli spazi normativi consentiti alle Regioni ed agli Enti locali, è sembrato opportuno, per ragioni di ordine metodologico, procedere, nella seconda parte della ricerca, all'approfondimento ed all'analisi della disciplina positiva riguardante le principali fattispecie impositive vigenti.

Il fenomeno inquinante si pone in stretta relazione con il processo di sviluppo economico e sociale e con i cambiamenti della qualità della vita; la scelta normativa di incidere con lo strumento impositivo allo scopo di limitare detto fenomeno lascia, però, inalterato il problema di fondo dei meccanismi che governano la produzione e l'impatto ambientale che ne deriva.

In tale contesto, assumono una spiccata rilevanza, sia per ragioni di gettito, sia per implicazioni di carattere sistematico, i tributi regionali e locali aventi connotazione ambientale, comprendendo in tale definizione omnicomprensiva i tributi ambientali in senso stretto ed i meri tributi con finalità ambientale.

Deve, infatti, riconoscersi un particolare interesse all'impiego dello strumento fiscale in materia ambientale, non solo al fine di disincentivare i fenomeni inquinanti, in conformità al principio comunitario "*chi inquina paga*", ma anche per garantire alle Regioni ed agli Enti locali risorse da destinare al risanamento ambientale.

Nell'ambito della presente ricerca sono state attentamente analizzate talune fattispecie impositive, avendo cura di evidenziarne il carattere "*ambientale*" alla luce del dato normativo, nonché le problematiche dottrinali e giurisprudenziali più recenti e significative, anche con riguardo alla loro compatibilità con il diritto comunitario.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si è evidenziata la stretta interrelazione tra le disposizioni fiscali in materia ambientale delle Regioni e degli Enti locali, da un lato, e la normativa comunitaria primaria e derivata, dall'altro, risaltando la supremazia di quest'ultima.

Nell'ambito della ricerca sono stati esaminati i seguenti tributi:

con riguardo alla fiscalità regionale:

- il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi;
- l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili;
- il tributo ambientale istituito dalla Regione siciliana;
- quanto all'imposizione provinciale:
  - il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente;
- con riferimento ai tributi comunali:
  - la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (TARSU) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (cd. tariffa "Ronchi");
  - la tariffa per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto.

## La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale

Alessandro Dagnino

SOMMARIO: 1. Premessa metodologica e sistematica - 2. La fiscalità ambientale: profili tipologici 3. Limiti alla potestà normativa in materia di fiscalità ambientale derivanti dal diritto comunitario - 4. Il riformato titolo quinto della parte seconda della Costituzione - 5. La ripartizione tra Stato e Regioni della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale: a) la potestà tributaria - 6. (segue) b) La potestà in materia ambientale - 7. La potestà degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale: a) i tributi - 8. (segue) b) Le agevolazioni e le penalizzazioni.

### 1. Premessa metodologica e sistematica

Obiettivo del presente scritto è la individuazione degli spazi normativi di cui godono le Regioni e gli Enti locali in materia di fiscalità ambientale.

Allo scopo di delimitare il campo d'indagine, occorre, in primo luogo, stabilire quali istituti giuridici rientrano nel concetto di fiscalità ambientale. Ci si soffermerà, al riguardo, sui "tributi ambientali" in senso stretto, sui "tributi a finalità ambientale" e sulle agevolazioni e penalizzazioni fiscali a finalità ambientale.

Dopo aver analizzato le caratteristiche ed i profili tipologici di tali istituti, si studierà l'estensione della potestà normativa dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, per ciascuna delle categorie individuate, alla luce dell'impianto contenuto nel titolo quinto della parte seconda della Costituzione, recentemente riformato con L. Cost. n. 3 del 2001.

Non costituiscono specifico oggetto di indagine i limiti derivanti dal diritto comunitario, poiché essi assumono rilevanza generale per tutte le scelte legislative in materia di fiscalità ambientale ed investono pertanto la potestà normativa dello Stato e non soltanto quella delle Regioni e degli Enti locali. Ad essi si dedicheranno comunque alcuni cenni, per ragioni di completezza.

### 2. La fiscalità ambientale: profili tipologici

I principali studi sull'utilizzo dello strumento fiscale in correlazione con le tematiche ambientali sono stati formulati dall'OCSE e dall'Unione europea.

Pertanto, è da questi che conviene partire, per la individuazione delle diverse prospettazioni del fenomeno.

L'OCSE<sup>1</sup> include la fiscalità ambientale nel novero degli «strumenti economici per la tutela dell'ambiente» e cioè di «tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati».

<sup>1</sup> Cfr. OCSE, *Instrumentes économiques pour la protection de l'environnement* (Paris, 1989), *passim*.

In tal modo gli strumenti tributari ambientali sono posti sullo stesso piano delle altre misure individuate dall'OCSE, e cioè: sussidi; depositi cauzionali<sup>2</sup>; sanzioni; fidejussioni obbligatorie; *performance bonds*<sup>3</sup>; permessi negoziabili<sup>4</sup>.

L'Unione europea ha affrontato la questione, adottando un diverso approccio, nelle risoluzioni del Consiglio del 1987<sup>5</sup> e del 1993<sup>6</sup>, nel Libro Bianco di Delors su *Crescita, competitività e occupazione*, pubblicato nel 1994<sup>7</sup>, nonché, soprattutto, nella Comunicazione della Commissione COM 97/9 del 26 marzo 1997<sup>8</sup>.

In tale ultimo documento sono poste in evidenza due espressioni della fiscalità ambientale molto diverse tra di loro.

Secondo la Commissione, in primo luogo, «Per essere considerato “ambientale” un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente»<sup>9</sup>. Dunque, sotto tale profilo, quel che rileva ai fini della qualificazione di un tributo come “ambientale” è la base imponibile, ovvero, dal punto di vista qualitativo, il presupposto<sup>10</sup>. L'imponibile del tributo ambientale può essere correlato a) alle emissioni inquinanti (si parla, al riguardo, di tributi sulle emissioni, ad esempio: quantità di ossidi di azoto emessi, o quantità di decibel), ovvero b) ai prodotti inquinanti (tributi sui prodotti, ad esempio: benzina, elettricità)<sup>11</sup>. A tali due categorie deve aggiungersene una terza, individuata da autorevole dottrina: c) il consumo di beni ambientali (ad esempio, l'acqua)<sup>12</sup>.

In secondo luogo, la Commissione osserva che «Potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili. Fornisce un esempio la tassazione differenziale dei carburanti, in funzione di criteri ambientali, a seconda cioè del piombo contenuto»<sup>13</sup>. In effetti, in questo caso non si tratta di “tributi” autonomi, ma di modalità di impiego di normali tributi per il perseguimento di finalità ambientali. Con tale tipologia di prelievi, in altri termini, non viene tassato direttamente l'elemento inquinante in

<sup>2</sup> Da pagarsi da parte dei soggetti che vendono prodotti inquinanti e che possono essere oggetto di restituzione, nel caso di raccolta e riciclaggio dei prodotti.

<sup>3</sup> Si tratta di obbligazioni che i soggetti inquinanti devono emettere e depositare, al fine di garantire il rispetto degli *standards* ambientali imposti. L'obbligazione viene restituita quando il rispetto è stato accertato.

<sup>4</sup> Il sistema dei permessi negoziabili consiste nell'emissione, da parte delle pubbliche autorità, di “diritti di inquinamento” in quantità limitate e controllate. I grandi inquinanti possono acquistare i diritti in relazione alle loro esigenze e trasferirli ad altri inquinanti, nel caso in cui vengano effettuate emissioni inquinanti in misura minore rispetto ai diritti acquistati. In tal modo, i produttori hanno interesse a diminuire le emissioni inquinanti, allo scopo di lucrare dalla vendita dei diritti. Tale sistema è attualmente adottato negli USA, in Australia, in Canada ed in Germania.

<sup>5</sup> Cfr. Risoluzione del Consiglio 23 gennaio 1987, n. 485, in GUCE, n. C 328 del 7 dicembre 1987, relativa al “Quarto programma di azione delle Comunità Europee in materia di ambiente”.

<sup>6</sup> Cfr. Risoluzione del Consiglio 1 febbraio 1993, in GUCE, n. C 138 del 17 maggio 1993, concernente il “Quinto programma di azione ambientale dell'Unione europea”.

<sup>7</sup> In tale lavoro è stata elaborata la teoria del c.d. “doppio dividendo”, in base alla quale viene proposto di utilizzare la tassazione ambientale come strumento di promozione dell'occupazione. La proposta, in particolare, consiste nello spostare la pressione fiscale dal lavoro alle attività inquinanti, al fine di incentivare lo sviluppo dell'occupazione e, correlativamente, disincentivare le attività dannose per l'ambiente.

<sup>8</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione COM 97/9 del 26 marzo 1997, pubblicata in GUCE 23 luglio 1997, serie C, n. 224.

<sup>9</sup> Cfr. Comunicazione, cit., punto 11.

<sup>10</sup> Ed infatti, come è noto, la base imponibile non è altro che la quantità di presupposto. Cfr. GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in “Rass. trib.”, 1999, 1, p. 115 ss. e, in particolare, p. 121.

<sup>11</sup> Cfr. Comunicazione, cit., punto 12.

<sup>12</sup> Cfr. GALLO - MARCHETTI, op. cit., p. 124.

<sup>13</sup> Op. e loc. ult. cit.



quanto tale. Viene invece colpito un tradizionale indice di capacità contributiva (nell'esempio, il consumo di carburante) e solo indirettamente il tributo acquista funzione ambientale extrafiscale, per effetto dell'aggravio dell'imposizione in corrispondenza della sussistenza di elementi considerati dannosi per l'ambiente (nell'esempio, la maggiore concentrazione di piombo).

La dottrina italiana ha recepito la distinzione formulata dalla Commissione, parlando di (a) "tributi ambientali", con riguardo alla prima categoria descritta e di (b) "tributi con funzione ambientale", con riferimento alla seconda ipotesi<sup>14</sup>.

Occorre evidenziare che la *divisio* tracciata possiede notevoli risvolti di carattere dogmatico, che meritano di essere approfonditi.

a) I tributi "con funzione ambientale" (siano essi imposte o tasse) possono assumere due differenti connotazioni.

a. 1) In primo luogo, possono assumere funzione ambientale tutti quei tributi "di scopo", il cui gettito sia cioè, per legge, destinato in tutto o in parte alla realizzazione di opere di tutela e/o risanamento ambientale. Potrebbe astrattamente essere il caso di qualunque tributo, diretto o indiretto<sup>15</sup>. La funzione ambientale viene in rilievo, in modo mediato, per effetto della specifica destinazione del gettito, prevista dalla legge<sup>16</sup>.

a. 2) In secondo luogo, devono essere considerati quei tributi all'interno dei quali vengono introdotti *istituti fiscali penalizzanti*, destinati al perseguimento di

<sup>14</sup> Cfr., R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I (Padova, 1994), p. 449 ss.; AA. VV., *La tassazione ambientale*, a cura di F. Marchetti (Roma, 1995), *passim*; F. GALLO - F. MARCHETTI, op. e loco cit.; P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale (Milano, 2002), p. 319 ss.; E. DE MITA, *Fisco alla prova dell'ambiente*, in "Il sole 24 ore", 1 giugno 2003, p. 23; pur con qualche riserva, C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in "Rass. trib.", 2003, 5, p. 1614 ss. Si vedano altresì, PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente* (Milano, 1996), *passim*; I. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1999, 2, p. 149-160; CELLERINO, *L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1991, 4, p. 666 ss.; F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale* (Napoli, 1993), *passim*. Per un'analisi delle diverse forme di tassazione ambientale adottate nei Paesi dell'UE, negli USA ed in Giappone, si veda M. DI PACE, *La tassazione ambientale - Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in questa rivista, 2002, 1, p. 160 ss. Per un'indagine sull'ordinamento tedesco, cfr. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in "Riv. dir. trib.", 2003, I, p. 597 ss.

<sup>15</sup> Nell'esperienza italiana, una forma impositiva di tale tipo è stata realizzata tramite il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito con l'art. 3 della L. 549/1995. In particolare, il comma 27 dell'art. 3 stabilisce che «[...] Il 20 per cento del gettito derivante dall'applicazione del tributo, al netto della quota spettante alle Province, affluisce in un apposito fondo della regione destinato a favorire la minore produzione di rifiuti, le attività di recupero di materie prime e di energia, con priorità per i soggetti che realizzano sistemi di smaltimento alternativi alle discariche, nonché a realizzare la bonifica dei suoli inquinati, ivi comprese le aree industriali dismesse, il recupero delle aree degradate per l'avvio ed il finanziamento delle agenzie regionali per l'ambiente e la istituzione e manutenzione delle aree naturali protette». In dottrina, su tale forma di prelievo, si veda F. MENTI, *Ambiente ed imposizione tributaria - il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi* (Padova, 1999), *passim*. Il tributo speciale italiano ha una parziale destinazione ambientale, ma è altresì collegato al godimento di un servizio (quello di discarica dei rifiuti) avente carattere ambientale. Tale ultimo aspetto non è essenziale per la configurazione di tributi di scopo a finalità ambientale, ben potendo essere configurato un tributo di questo tipo ove, ad esempio, la destinazione del gettito per scopi ambientali venga stabilita con riferimento ad un'imposta di consumo di beni non considerati nocivi per l'ambiente.

<sup>16</sup> La istituzione di tributi di scopo, in verità, confliggerebbe con il principio della unità del bilancio (previsto, per lo Stato, dall'art. 39 della legge sulla contabilità generale, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 e per gli Enti locali, dall'art. 151 del D.L.vo 18 agosto 2000, n. 267). Osserva però correttamente C. VERRIGNI, op. cit., p. 1626, che «in realtà, tale divieto è posto da una norma di legge ordinaria a carattere generale, per cui nulla vieta che una norma di pari rango, successiva e speciale, possa attribuire una particolare destinazione, giuridicamente rilevante, al gettito di un determinato tributo».



obiettivi extrafiscali, di politica ambientale<sup>17</sup>. I tributi con funzione ambientale dunque tassano tradizionali indici rivelatori di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo, produzione, affari) ma contengono una disciplina che colpisce in modo più gravoso (penalizzazione) le fattispecie in cui si evidenzia un collegamento tra la capacità contributiva manifestata e lo svolgimento di un'attività dannosa per l'ambiente. Tale maggiore imposizione determina una disparità di trattamento fiscale tra fattispecie colpite dal tributo, che presuppone l'adozione di un *tertium comparationis* di natura ambientale. In altri termini, la situazione di chi realizza una determinata quantità di imponibile non inquinando viene valutata come diversa, ai fini della imposizione, da quella di chi produce la stessa quantità di ricchezza danneggiando l'ambiente. La giustificazione teorica di tributi di tal tipo è, dunque, *mutatis mutandis*, la stessa che sta alla base delle agevolazioni con le quali si favoriscono fiscalmente attività oggetto di promozione e/o di tutela in base a principi costituzionalmente rilevanti. Nel caso dei tributi a finalità ambientale il principio che viene in considerazione, per giustificare il trattamento più gravoso, è quello di cui all'art. 32, Cost.<sup>18</sup>.

a. 3) in terzo luogo, possono assumere funzione ambientale anche i tributi all'interno dei quali vengano introdotte *agevolazioni fiscali* a carattere ambientale. L'ipotesi è identica a quella considerata nel punto precedente, con l'unica differenza che, in questo caso, la funzione ambientale viene perseguita non per mezzo della penalizzazione di fattispecie dalle quali emerge lo svolgimento di attività dannose per l'ambiente, ma per mezzo della agevolazione di fattispecie collegate alla realizzazione di attività ecologiche (ad esempio, processi produttivi meno inquinanti, consumo di prodotti biodegradabili, etc.).

Nonostante tale aspetto non sia stato considerato espressamente dalla Commissione europea, esso produce effetti del tutto analoghi allo strumento delle penalizzazioni fiscali a carattere ambientale, analizzato nel punto precedente.

b) Per quanto concerne, invece, la configurazione della categoria dei "tributi ambientali", come sopra definiti, occorre distinguere.

b. 1) Il prelievo fiscale ambientale a carattere commutativo (*tassa o contributo*). Tale categoria non crea particolari problemi teorici; il danneggiamento dell'ambiente può essere assunto come presupposto di una "tassa", la quale trova giustificazione nell'attività svolta dalla pubblica amministrazione, al fine di prevenire, eliminare o ridurre gli effetti negativi sull'ambiente dell'attività tassata. Non trova applicazione,

<sup>17</sup> Sulla ricostruzione unitaria di agevolazioni e penalizzazioni come strumenti di politica economica a finalità extrafiscale, si veda F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali* (Padova, 1990), *passim*. Sull'utilizzo del sistema tributario per il perseguimento di obiettivi di politica economica, si veda F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale* (Napoli, 1973), *passim*.

<sup>18</sup> Per il quale «La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti». In base all'insegnamento della Corte costituzionale, la tutela della salute presuppone altresì il perseguimento di finalità di tutela dell'ambiente. «Il bene ambiente deve essere considerato come un bene unitario costituito da tutte le risorse naturali e culturali che possono essere soggette ad esaurimento e che necessitano, dunque, di cura e protezione». Cfr., tra le molte, Corte cost. n. 313 del 18 ottobre 1983. Sulla tutela delle risorse ambientali in quanto interessi protetti, cfr. A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1975, 1, 351.



per questa tipologia di tributo, secondo la dottrina prevalente, il principio di capacità contributiva<sup>19</sup>.

b. 2) L' "imposta" ambientale crea invece notevoli difficoltà di ordine dogmatico, derivanti dalla non riconducibilità dello svolgimento delle attività dannose per l'ambiente nell'ambito degli indici di capacità contributiva. Il problema non è di facile soluzione, posto che la capacità contributiva implica necessariamente la manifestazione di una forza di carattere economico (e diversamente non potrebbe essere, dal momento che economica è la prestazione che viene imposta al contribuente). È evidente che le attività inquinanti non sono di per sé rappresentative di una forza economica.

La questione viene superata in modo piuttosto agevole da coloro che aderiscono alla corrente di pensiero per la quale bisognerebbe abbandonare la tesi «secondo cui l'art. 53 della Costituzione imporrebbe che il presupposto del tributo debba sempre esprimere un'attitudine o forza economica e optare per quelle opinioni minoritarie secondo cui il principio costituzionale di capacità contributiva ammetterebbe anche diversi criteri di collegamento fra il concorso alle spese pubbliche e il presupposto del tributo»<sup>20</sup>. L'adesione a questa tesi consente di assumere come presupposto di un'imposta lo svolgimento di un'attività dannosa per l'ambiente, poiché rende possibile, più in generale, la concezione di tributi che colpiscono fattispecie non rappresentative di ricchezza economica, con l'unico limite della equità e della ragionevolezza del criterio di riparto delle spese pubbliche prescelto. La ricostruzione proposta, tuttavia, sembra lungi dal trovare il consenso della dottrina largamente prevalente, poiché presuppone il sostanziale svuotamento del contenuto precettivo del principio di capacità contributiva, come garanzia contro gli abusi del legislatore fiscale.

L' "imposta ambientale" potrebbe forse trovare una base teorica valorizzando il principio "chi inquina paga", contenuto nell'art. 174, paragrafo 2, del Trattato CE (come modificato dal Trattato di Amsterdam), principio sul quale è fondata la politica della Comunità in materia ambientale<sup>21</sup>. In altri termini, il principio "chi inquina paga" potrebbe essere assunto come fonte normativa di livello primario che consenta di giustificare leggi nazionali che impongano prestazioni patrimoniali collegate non già alla capacità contributiva, sibbene alla quantità di inquinamento prodotta dagli individui.

<sup>19</sup> Cfr., per tutti, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario* (Milano, 1996), p. 23 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici* (Torino, 2000), *passim*.

<sup>20</sup> Cfr. GALLO - MARCHETTI, *op. cit.*, p. 138. Si veda altresì, FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in "Riv. dir. trib.", 1998, p. 472. Il dibattito su tale tesi minoritaria è tuttora piuttosto vivo. Si veda, F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale*, relazione pronunciata in occasione del Convegno di studi su *Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna, 26-27 settembre 2003. Da ultimo, cfr. COCIANI, *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in "Riv. dir. trib.", 2004, p. 823 ss. e la postilla critica di G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, *cit.*, p. 889 ss.

<sup>21</sup> In senso analogo, cfr. C. VERRIGNI, *op. cit.*, p. 1627 s. Sul principio «chi inquina paga» la letteratura è piuttosto vasta. Si vedano, in generale: MELI, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 218 ss.; G. TARANTINI, *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 732 ss.

La dottrina è divisa sull'interpretazione del principio. Alcuni Autori assumono un atteggiamento critico e svalutativo del principio, ritenendolo oscuro. Cfr. BUTTI, *L'ordinamento italiano e il principio "chi inquina paghi"*, in "Riv. giur. amb.", 1990, p. 411 ss.; SALVIA, *Gli strumenti giuridici della tutela dell'ambiente*, *ibidem*, 1993, p. 209 ss.; FIMIANI, *La tutela dell'ambiente nell'ordinamento comunitario e nazionale* (Pescara, 1997), p. 44 ss.; DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'ambiente e aree naturali protette* (Torino, 1997), p. 38; CORDINI, *Diritto ambientale comparato* (Padova, 2002), p. 188 ss.



Accanto alle prestazioni patrimoniali di natura fiscale, basate cioè sul principio di capacità contributiva, potrebbero così affiancarsi prestazioni patrimoniali di natura ambientale, basate esclusivamente sul principio di diritto comunitario primario «chi inquina paga», prescindendo dalla manifestazione di indici di ricchezza economica. Al riguardo potrebbe parlarsi dunque di “prelievi” ambientali, piuttosto che di “imposte” ambientali, stante la loro natura non strettamente tributaria.

Deve tuttavia considerarsi che l'art. 174, paragrafo 2, del Trattato CE enuncia il principio in esame come elemento fondamentale della politica della Comunità in materia ambientale, ma non fa riferimento immediato alla sua precettività nei confronti dei Paesi membri.

Come correttamente evidenziato in dottrina<sup>22</sup>, il problema non si pone per i tributi che trovano la loro base giuridica nel diritto comunitario derivato (ad esempio, in materia di rifiuti<sup>23</sup>), in quanto in tal caso il principio in esame entra negli ordinamenti statuali con efficacia vincolante per mezzo delle disposizioni comunitarie e di quelle nazionali di recepimento.

Più complessa è la soluzione con riferimento alle imposte ambientali istituite liberamente dagli Stati membri. La tematica, infatti, investe il più generale problema della efficacia nell'ordinamento nazionale dei principi del diritto comunitario<sup>24</sup>. L'orientamento prevalente in giurisprudenza<sup>25</sup> ed in dottrina (seppur con prospettazioni diffe-

Altri operano una ricostruzione del principio in termini di responsabilità civile per danno ambientale. Cfr. PATTI, *La tutela civile dell'ambiente* (Padova, 1979), p. 178 ss.; BRESSO, *Pensiero economico e ambiente* (Torino, 1982), p. 65 ss.; BIANCHI - CORDINI, *Comunità europea e protezione dell'ambiente* (Padova, 1983), p. 72 ss.; GIAMPIETRO, *La responsabilità per danno all'ambiente* (Milano, 1988), p. 332; JAZZETTI, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in “Riv. dir. amb.”, 1995, p. 46 ss.

Un'altra corrente dottrinale pone in risalto il profilo economico del principio e la sua funzione di incentivazione dei comportamenti non inquinanti. Cfr. CAPELLI, *Per una disciplina uniforme delle sanzioni in materia ambientale nell'Europa comunitaria*, in AA.VV., *Atti del convegno nazionale di Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990* (Roma, 1992), p. 120; BARDE - GERELLI, *Economia e politica dell'ambiente* (Bologna, 1990), p. 125 ss.

Gli studiosi del diritto tributario hanno invece valorizzato gli aspetti fiscali del principio «chi inquina paga». Cfr. PICCIAREDDA - SELICATO, op. cit., *passim*.

Infine, altri Autori ritengono che il principio abbia una valenza aperta, consentendo ai governi la scelta dello strumento ritenuto di volta in volta più idoneo per l'implementazione del «chi inquina paga». Cfr., in tal senso, DE CESARIS, *Le politiche comunitarie in materia di ambiente*, in AA. VV., *Dir. ambientale comunitario* (Milano, 1995), p. 46 ss.

Tale ultimo approccio sembra essere quello maggiormente condivisibile, proprio a causa della genericità della formulazione letterale dell'art. 174, paragrafo 2 del Trattato CE. Dovrebbe dunque concludersi che il principio «chi inquina paga» è suscettibile di autonoma attuazione nei diversi campi del diritto, di talché, ad esempio, il diritto civile può disciplinare specificamente la responsabilità aquiliana per danno ambientale (ed in tal senso, si veda la recente direttiva 2004/35/CE «sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale»), mentre l'ordinamento fiscale può conformarsi al principio mediante la previsione di tributi appositi. Nello stesso senso sembra orientata la Commissione europea, la quale, nella Comunicazione del 26 marzo 1997 ha affermato che le imposte e le tasse ambientali «possono costituire un mezzo per applicare il principio “chi inquina paga”».

<sup>22</sup> Cfr. C. VERRIGNI, op. cit., p. 1629.

<sup>23</sup> Cfr. Direttiva 91/156/CEE, che modifica la Direttiva 75/442/CEE relativa ai rifiuti, in GUCE L 26 marzo 1991, n. 78.

<sup>24</sup> Sul punto la letteratura è molto ampia. Con specifico riguardo ai rapporti tra ordinamento comunitario ed ordinamento fiscale italiano, si rinvia, per tutti, a AA.VV., *Atti del convegno di studi su “L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione”*, in “Rass. trib.”, 2003, 1-bis.

<sup>25</sup> Cfr. Cass. pen., Cassazione Penale Sez. III 16 settembre 2003, n. 35501, nonché Cass. pen. 4 febbraio 1993, citata da C. VERRIGNI, op. e loco cit., per la quale «con l'Atto unico europeo del 1996, art. 130 R (oggi 147), 130 S e 130 T, recepito in Italia con la L. n. 909/1986, sono stati introdotti nel nostro ordinamento giuridico tre principi relativi all'ambiente, che impegnano direttamente lo Stato italiano verso la Comunità e che devono essere applicati anche dai giudici perché fanno parte dell'ordinamento: principio della prevenzione; principio “chi inquina paga”; principio per cui si deve sempre garantire all'ambiente una protezione giuridica interna uguale o più rigorosa rispetto a quella comunitaria, ma non inferiore».



renti<sup>26</sup>) sembra comunque essere favorevole a riconoscere rilevanza al principio «chi inquina paga» nell'ordinamento nazionale. Nello stesso senso sembra essere l'orientamento della Commissione europea<sup>27</sup>.

La questione, probabilmente, sarà definitivamente chiarita in senso positivo, se entrerà in vigore il Progetto di Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa<sup>28</sup>. La Carta fondamentale, infatti, conferma la validità del principio «chi inquina paga» (art. III-233, par. 2) e annovera (art. I-14, par. 2, lett. e) l'ambiente tra le materie di competenza concorrente dell'UE e degli Stati membri. Nelle materie di competenza concorrente, ai sensi dell'art. I-12, «l'Unione e gli Stati membri possono legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti [...] Gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria o ha deciso di cessare di esercitarla», secondo il principio di sussidiarietà. Se gli Stati membri possono legiferare sull'ambiente, in virtù della loro competenza concorrente, non sembra dubitabile che essi possono (anzi debbano) tenere in considerazione i principi costituzionali europei che regolano la materia e dunque anche il «chi inquina paga»<sup>29</sup>.

Riassumendo quanto si qui considerato, le diverse forme in cui si atteggia la fiscalità ambientale possono essere così schematizzate:

- istituti fiscali con funzione ambientale:
  - 1) tributi di scopo con funzione ambientale (colpiscono tradizionali indici di capacità contributiva; la funzione ambientale è perseguita per mezzo della destinazione del gettito ad attività di interesse ambientale);
  - 2) penalizzazioni fiscali con funzione ambientale (si inseriscono nell'ambito di un tributo che colpisce tradizionali indici di capacità contributiva; il tributo assume funzione ambientale per effetto della previsione di una disciplina più gravosa con riguardo ad elementi ritenuti dannosi per l'ambiente);
  - 3) agevolazioni fiscali con funzione ambientale (si inseriscono nell'ambito di un tributo che colpisce tradizionali indici di capacità contributiva; il tributo assume funzione ambientale per effetto della previsione di una disciplina meno gravosa con riguardo ad elementi ritenuti positivi per l'ambiente);

La giurisprudenza amministrativa prevalente ha invece assunto un orientamento opposto. Cfr. ad esempio, TAR Emilia Romagna, 7 marzo 2001, n. 300, per il quale «come rilevato anche da autorevoli studiosi europei, il principio “chi inquina paga” è testualmente posto (cfr. secondo comma del citato art. 130 R) a fondamento della “politica della Comunità in materia ambientale”, il che sta a significare, concretamente, che l'enunciazione del principio medesimo concerne la futura azione della Comunità, ma non anche quella dei singoli Stati membri, che potrebbero risultare tenuti al rispetto dei relativi contenuti solo in virtù di fonti derivate che li rendano vincolanti».

<sup>26</sup> Alcuni autori ritengono che il principio entri nell'ordinamento nazionale tramite il “passante” costituito dal principio di sussidiarietà di cui all'art. 5 del Trattato CE. Cfr. C. VERRIGNI, op. cit., p. 1630 s.

Altri (PICCIAREDDA - SELICATO, op. cit., p. 120 s.) ritengono invece che il principio in esame possa ritenersi implicitamente “costituzionalizzato” per effetto del complessivo procedimento di adattamento del diritto interno al diritto comunitario. In senso analogo, MELI, *Il principio comunitario “chi inquina paga”* (Milano, 1996), p. 92 ss.

Contra, nel senso del carattere non vincolante del principio per gli Stati membri, PILLITU, *Profili costituzionali della tutela ambientale nell'ordinamento comunitario europeo* (Perugia, 1992), p. 72.

<sup>27</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione del 26 marzo 1997, cit., punto 14, ove si afferma che «Quando adottano tributi ambientali, gli Stati membri devono essere in grado di motivarne validamente la necessità per la soluzione di problemi ambientali», in conformità con il principio «chi inquina paga».

<sup>28</sup> Risultante dalla versione definitiva approvata dalla Convenzione europea il 13 giugno ed il 10 luglio 2003 ed in attesa di ratifica da parte degli Stati membri.

<sup>29</sup> Cfr. per il riferimento al Progetto di Costituzione europea in materia ambientale, S. F. COCIANI, *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in “Riv dir. trib.”, 2004, 7-8, p. 823 ss. e, in particolare, p. 862.



- tributi ambientali:

- 4) prelievi fiscali ambientali a carattere commutativo (non colpiscono indici di capacità contributiva, ma attività considerate dannose per l'ambiente; la funzione ambientale è parte integrante del presupposto);
- 5) imposte (*rectius*: prelievi) ambientali, nei limiti della loro legittimità (hanno carattere contributivo e solidaristico).

È con riferimento a ciascuna di tali categorie che si proseguirà l'indagine relativa all'esercizio della potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale.

### 3. Limiti alla potestà normativa in materia di fiscalità ambientale derivanti dal diritto comunitario

L'esercizio della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale deve tenere conto del rispetto degli obblighi derivanti dal diritto comunitario. A tale tema si dedicheranno soltanto alcuni cenni, trattandosi di limiti che investono non soltanto il diritto tributario delle Regioni e degli Enti locali, ma altresì (e soprattutto) la legislazione fiscale statale<sup>30</sup>.

Il diritto comunitario può incidere sulle legislazioni fiscali ambientali degli Stati membri sotto due profili.

In primo luogo, i Paesi membri potrebbero essere vincolati ad applicare tributi ambientali introdotti da parte dell'Unione, nell'esercizio della propria competenza derivante dal Trattato CE.

Si ritiene infatti che l'Unione possa legiferare in materia ambientale (anche tramite disposizioni fiscali), sulla base degli articoli 174 e 175<sup>31</sup> del Trattato e nei casi in cui ciò sia ad essa consentito in base al principio di sussidiarietà di cui all'art. 5 del Trattato medesimo<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Della sempre più stretta compenetrazione tra il diritto tributario comunitario e gli ordinamenti nazionali si è occupata autorevole dottrina. Cfr. G. LICCARDO, *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - atti del convegno «I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"»* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. Uckmar (Padova, 2000), p. 227 ss. Sui limiti all'autonomia tributaria delle Regioni derivanti dal diritto comunitario si veda, recentemente, A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in "Rass. trib.", 2004, 4, p. 1201 ss. Cfr. altresì, OATES, *Environmental Federalism and the European Union: some reflections*, in "The European Union Review", 1998, 3, p. 3 ss.

<sup>31</sup> L'art. 175, paragrafo 2, stabilisce che, per il raggiungimento degli obiettivi in materia ambientale di cui all'art. 174, «il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, adotta: a) disposizioni aventi principalmente natura fiscale». Un esempio di normazione comunitaria in materia ambientale e fiscale è costituito dalla già citata Direttiva 91/156/CEE, che modifica la Direttiva 75/442/CEE relativa ai rifiuti.

<sup>32</sup> Il quale afferma che «nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente raggiunti dagli Stati membri» ma possono, «a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere meglio raggiunti a livello di Unione». Sul principio di sussidiarietà, la letteratura è molto vasta. Si vedano, tra gli altri, SICO, *Sussidiarietà*, in "Enc. dir.", agg., V (Milano, 2001), p. 1062 ss.; STROZZI, *Il ruolo del principio di sussidiarietà nel sistema dell'Unione europea*, in "Riv. it. dir. pubbl. com.", 1993, p. 59 ss. In materia fiscale, si veda, per tutti, G. STEFANI, *Il decentramento fiscale ed il principio di sussidiarietà*, in "Fin. loc.", 2003, p. 358 ss. Sull'esigenza di un coordinamento comunitario nella materia della fiscalità ambientale, cfr. C. SACCHETTO, *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - atti del convegno «I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"»* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. Uckmar, cit., p. 801 ss., e, in particolare, p. 818.

In secondo luogo, le norme tributarie ambientali degli Stati membri devono tenere in considerazione il diritto comunitario primario e derivato, allo scopo di evitare di entrarvi in conflitto.

La problematica è stata affrontata dalla Commissione europea nella già citata Comunicazione del 26 marzo 1997.

In tale documento è stato rilevato che la fiscalità ambientale è suscettibile di interferire con il diritto comunitario nei settori della concorrenza, del mercato unico e della politica fiscale. Potrebbe inoltre, in alcuni casi, manifestarsi una esigenza di coordinamento con la politica agricola comune o con gli obblighi internazionali derivanti dall'adesione dei Paesi membri all'OMC<sup>33</sup>.

Secondo la Commissione, le disposizioni del Trattato CE di cui occorre tenere conto per la istituzione di tributi ambientali da parte degli Stati membri sono principalmente<sup>34</sup> le seguenti.

- 1) L'articolo 174, che stabilisce gli obiettivi della politica della Comunità in materia ambientale ed il principio «chi inquina paga». In base a tali disposizioni, l'adozione di tributi ambientali da parte degli Stati membri deve essere giustificata dall'esistenza di un problema ambientale che si intende correggere. Sarebbe contrario con la norma comunitaria un tributo che miri a correggere un problema ambientale in realtà inesistente<sup>35</sup>.
- 2) Gli artt. 23-25, relativi ai dazi doganali applicati nei rapporti commerciali tra gli Stati membri o tasse di effetto equivalente. Un'ipotesi di contrasto con tali norme può verificarsi, ad esempio, se il tributo ambientale colpisca esclusivamente i prodotti stranieri<sup>36</sup>.
- 3) Art. 90, relativo alle imposizioni interne che costituiscono una discriminazione nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri, o intese a proteggere indirettamente la produzione nazionale. In base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, non può essere applicato un prelievo fiscale più gravoso sul prodotto proveniente da un altro Stato membro rispetto a un prodotto nazionale. Ciò potrebbe verificarsi nel caso di maggiore tassazione ambientale di prodotti stranieri, rispetto a quelli nazionali<sup>37</sup>.
- 4) Art. 93, che costituisce il presupposto giuridico delle norme comunitarie armonizzate in materia di tassazione indiretta<sup>38</sup>. Gli Stati membri devono rispettare le disposizioni di diritto comunitario derivate da tale articolo. Un tributo ambientale nazionale che intervenga sulle accise sugli oli minerali, il tabacco e le bevande alcoliche dovrebbe pertanto tenere conto della disciplina comunitaria in vigore<sup>39</sup>. Altre disposizioni rilevanti sono contenute, ad esempio: nella direttiva 92/12/CEE, per la quale le imposte indirette sui prodotti adottate dagli Stati

<sup>33</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 6.

<sup>34</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 13.

<sup>35</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 14. La Commissione, in tal modo, mostra di ritenere immediatamente vincolante per tutti gli Stati membri il principio «chi inquina paga».

<sup>36</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 15.

<sup>37</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 17 ss.

<sup>38</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 23 ss. Si veda, sul punto, A. DE CICCO, *Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità*, in questa rivista, 2004, 1, p. 171 ss.

<sup>39</sup> Ad esempio, la direttiva 92/81/CEE stabilisce che in linea di massima l'aliquota del diritto esigibile per prodotto è armonizzata.

membri non devono introdurre obblighi formali al passaggio dei prodotti alle frontiere; nella direttiva 93/89/CEE che stabilisce un quadro giuridico armonizzato per l'applicazione di tasse, pedaggi e diritti di utenza per gli autoveicoli commerciali negli Stati membri; nelle direttive 91/542/CEE, 93/59/CEE e 94/12/CE, relative all'emissione di gas inquinanti prodotti dai veicoli a motore, le quali prevedono un quadro comune degli incentivi fiscali applicabili all'acquisto di un veicolo nuovo. Inoltre, occorre considerare che tutte le direttive comunitarie contengono disposizioni che impongono agli Stati membri di comunicare le misure attuative delle medesime. Tutte le leggi fiscali ambientali che intervengano in settori disciplinati dal diritto comunitario derivato sono dunque soggette ad obbligo di notificazione alla Commissione.

- 5) Artt. 87-88, in materia di aiuti di Stato<sup>40</sup>. Possono confliggere con tali disposizioni i tributi ambientali di scopo, quando il relativo gettito sia destinato ad attività che favoriscono talune imprese o talune produzioni<sup>41</sup>, ovvero le agevolazioni (e forse anche le penalizzazioni fiscali<sup>42</sup>) con funzione ambientale, quando siano in contrasto con la relativa disciplina comunitaria<sup>43</sup>. La Commissione europea si è occupata specificamente della compatibilità delle leggi fiscali ambientali con gli artt. 87-88 del trattato, nella Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente<sup>44</sup>, alla quale si rinvia. In base a tale disciplina, dal 1° gennaio 2002, tutti i regimi di aiuto esistenti in favore dell'ambiente ed i progetti di leggi fiscali ambientali che possono rientrare nel campo di applicazione degli artt. 87-88 del Trattato CE devono essere previamente notificati alla Commissione, la quale può approvare sgravi da tributi ambientali per un periodo massimo di dieci anni, se lo sgravio riguarda un'imposta nazionale che non rientra nel quadro delle imposte comunitarie.

<sup>40</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, cit., punto 26 ss.

<sup>41</sup> Si parla, al riguardo, di «tasse parafiscali». La giurisprudenza comunitaria sul punto è ormai consolidata. Si vedano, tra le altre, CGCE, sent. 11 marzo 1991, Cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, in *Racc.*, p. I-1847, relativa ad una legge francese che istituiva un tributo parafiscale sulla benzina super, su quella normale e sul gasolio da riscaldamento per uso domestico, prevedendo che i tributi fossero riscossi in favore dell'*Agence pour les économies d'énergie*, ente statale di diritto pubblico, che doveva utilizzarli per finanziare azioni finalizzate ad incentivare la realizzazione di economie energetiche da parte delle sole imprese nazionali; CGCE, sent. 21 maggio 1980, C-73/79, *Commissione/Italia*, in *Racc.*, p. 1533, relativa ad un tributo italiano sullo zucchero che gravava sia sullo zucchero prodotto in Italia che su quello proveniente dall'estero, ma il cui gettito veniva destinato ad un ente pubblico che lo utilizzava per finanziare l'industria saccarifera ed i produttori di barbabietole italiani.

<sup>42</sup> Con riguardo alle penalizzazioni, potrebbe essere configurato un aiuto di stato vietato, nei casi in cui tali misure non siano orizzontali, cioè nel caso in cui colpiscano soltanto alcune imprese all'interno di un mercato, agevolando così, indirettamente, le imprese non penalizzate. Alcuni autori ritengono che penalizzazioni di questo tipo non possono rientrare nell'ambito delle disposizioni sugli aiuti di stato, ma possono semmai essere vietate per violazione del principio di non discriminazione. Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1998, I, p. 84 ss., ed in particolare, p. 120. In termini problematici si è invece espresso V. DI BUCCI, *Aiuti di stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in "Rass. trib.", 2003, 6-bis, p. 2325, il quale osserva che, d'altra parte, non si rinviene casistica su questa ipotesi.

<sup>43</sup> Cfr. GUCE C 72 del 10.3.1994. Sugli orientamenti della Commissione in materia di aiuti fiscali, si veda la Comunicazione dell'11 novembre 1998. In dottrina, sul punto, si vedano: F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1990, p. 227 ss.; ID., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit.; F. ROCCATAGLIATA - S. MEDICI, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in "Riv. it. dir. pubbl. comunitario", 1998, p. 619 ss.; G. ROLLE, *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione europea*, in "Dir. prat. trib.", 1999, III, p. 5 ss. e, specialmente, p. 49 ss. Recentemente, cfr. AA. VV., *Atti del Convegno di studi su "Aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali"*, in "Rass. trib.", 2003, 6-bis, *passim*.

<sup>44</sup> In GUCE C-37/3 del 3 febbraio 2001.

- 6) Artt. 28-30, relativi al divieto di restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione di merci tra gli Stati membri o misure di effetto equivalente<sup>45</sup>. Tali forme di restrizione possono però essere introdotte se giustificate, tra l'altro, da motivi di «tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale»<sup>46</sup>.

Può affermarsi che l'esigenza di rispettare le menzionate disposizioni da parte degli Stati membri (e degli enti territoriali dotati di potestà normativa in materia) rende particolarmente complessa la introduzione di norme fiscali ambientali. Numerosi sono infatti, come si è visto, i parametri e le discipline di cui tenere conto per evitare conflitti con il diritto comunitario primario e derivato.

#### 4. Il riformato titolo quinto della parte seconda della Costituzione

La potestà normativa in materia di fiscalità ambientale deve ora essere analizzata con riferimento alla ripartizione tra Stato, Regioni ed Enti locali.

La materia deve essere preliminarmente inquadrata nel contesto della riforma del titolo quinto della parte seconda della Costituzione repubblicana, avvenuto con la legge costituzionale n. 3 del 2001.

Tale riforma ha apportato notevoli innovazioni con riguardo ai rapporti giuridici ed istituzionali intercorrenti tra i diversi enti territoriali.

Ed infatti, mentre in passato l'art. 114 della Carta fondamentale statuiva che «la Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni», qualificando gli enti territoriali alla stregua di articolazioni dello Stato unitario<sup>47</sup>, titolari di poteri delegati (decentramento), la nuova formulazione dell'art. 114, afferma invece che «La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato», mettendo in evidenza la equiordinazione dello Stato con gli altri enti territoriali, all'interno della Repubblica.

Allo stesso modo, viene introdotta un'inversione nella ripartizione della competenza legislativa generale. Mentre infatti nel precedente testo la competenza generale era dello Stato, ed alle Regioni era riconosciuta la competenza solo nelle materie espressamente indicate (e nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato), ora, si afferma che le Regioni sono competenti «in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato»<sup>48</sup>. D'altra parte le competenze di Stato e Regioni sono ora considerate paritetiche, nel senso che entrambe sono esercitate indipendentemente ed autonomamente, «nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali»<sup>49</sup>.

<sup>45</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione, *cit.*, punto 37 ss. Occorre però precisare che gli artt. da 30 a 36 (oggi artt. 28-30), citati nella Comunicazione sono stati modificati dal Trattato di Amsterdam e che non è più previsto un procedimento di autorizzazione da parte della Commissione.

<sup>46</sup> Cfr. art. 30, Trattato CE, come modificato dal Trattato di Amsterdam.

<sup>47</sup> Nella dottrina costituzionalista si distingue lo Stato unitario da quello composto. «Si ha lo Stato unitario quando il potere sovrano è attribuito dall'ordinamento ad un unico ente». Nello Stato composto, «detto potere è, invece, suddiviso fra uno Stato centrale e più enti che hanno, almeno all'interno dell'ordinamento complessivo, la caratteristica di Stati». Cfr. T. MARTINES, *Diritto costituzionale* (Milano, 1997), p. 162.

<sup>48</sup> Cfr. art. 117, comma 4 della Costituzione.

<sup>49</sup> Cfr. art. 117, comma 1 della Costituzione.

In tale nuova impostazione, rilevante è la distinzione dello Stato (Stato - persona) dalla Repubblica (Stato - ordinamento)<sup>50</sup>. Lo Stato, infatti, al pari degli altri soggetti pubblici contemplati dalla disposizione, è un ente (personificato) che compone la Repubblica italiana e che, rispetto, al passato, vede notevolmente ridotta la propria importanza. Prova di ciò è il passaggio dalla enunciazione dall'alto verso il basso (Repubblica, Regioni, Province, Comuni) che dà l'idea della ramificazione del potere centrale, ad una enunciazione dal basso verso l'alto che, in linea con il principio di sussidiarietà (art. 120, comma 2 della Costituzione riformata), recepisce il modello dei poteri locali i quali, aggregandosi progressivamente, costituiscono un tutto nuovo e ben distinto dalle sue parti. Si va pertanto da una suddivisione dello Stato unitario in più entità sotto-ordinate, ad un complesso di enti (incluso lo Stato) che insieme formano la Repubblica<sup>51</sup>.

Tutti gli enti territoriali considerati trovano dunque la loro legittimazione diretta nella Costituzione, che disciplina i rapporti intercorrenti tra di essi e contiene lo statuto delle attribuzioni e dei poteri di cui godono.

Si realizza, in tal modo, un mutamento radicale: dalla sovranità dello Stato alla sovranità della Costituzione. In tale nuovo contesto, lo Stato può essere considerato soltanto "padrone della legge" (statale), ma non "padrone del diritto"<sup>52</sup> (l'ordinamento giuridico della Repubblica).

Il nuovo assetto istituzionale vigente in Italia asseconda le più recenti tendenze in materia di costituzionalismo, le quali, anche in materia tributaria, sono state segnalate dalla più attenta dottrina, la quale non ha mancato di evidenziare che «dal punto di vista giuridico, la sovranità veniva ricondotta alla "persona" sovrana dello Stato, "metafora grandiosa che consentiva ai giuristi di parlare dello Stato come soggetto unitario astratto, capace tuttavia, attraverso i suoi organi, di volontà e di azioni concrete". Attualmente deve ammettersi che "l'epoca della statualità sta ormai giungendo alla fine" e che il principio della "sovranità dello Stato" possa (o debba) essere sostituito con quello della "sovranità della Costituzione"»<sup>53</sup>. Ed a quest'ultima bisogna guardare «non più quale centro dal quale tutto derivava per irradiazione, attraverso la sovranità dello Stato cui si poggiava, ma come centro da guadagnare piuttosto che come centro da cui partire»<sup>54</sup>.

<sup>50</sup> In tal senso, si permetta di rinviare a A. DAGNINO, *La soggettività tributaria passiva dello stato e degli altri enti pubblici*, in "Dir. prat. trib.", 2004, I, p. 747 ss. Cfr., altresì, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in "Rass. trib.", 2002, 2, p. 585 ss. e, in particolare, p. 586.

<sup>51</sup> Il descritto modello di integrazione dal basso è stato, in termini più generali e per altri profili, studiato da F. A. VON HAYEK, *Legge, legislazione e libertà - critica dell'economia pianificata*, ed. it. (Milano, 2000), p. 48 ss. L'Autore ha distinto l'ordine costruito (*taxis*), che viene determinato dall'alto, il quale «può essere descritto come una costruzione, un ordine artificiale o, specialmente quando abbiamo a che fare con un ordine sociale diretto dall'alto, come un'organizzazione» dall'ordine spontaneo (*cosmos*) che nasce dal basso, il quale è "endogeno", nel senso che si "auto-genera".

<sup>52</sup> Cfr. A. PARLATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - atti del convegno «I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"» (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. Uckmar* (Padova, 2000), p. 219 ss., e, in particolare, p. 222.

<sup>53</sup> Cfr. A. PARLATO, op. ult. cit., p. 220. La forte influenza che il concetto di Stato ha esercitato fino ai giorni nostri è stata con efficacia descritta da Alexis de Tocqueville, il quale affermò che «Nelle società democratiche, l'immaginazione degli uomini si contrae, quando pensano a loro stessi; si dilata infinitamente, quando pensano allo Stato». Cfr. A. DE TOCQUEVILLE, *Scritti politici*, a cura di N. Matteucci (Torino, 1969), II vol., p. 541. Per una ricostruzione della genesi e dell'evoluzione delle dottrine costituzionalistiche, si veda C. H. MCLWAIN, *Costituzionalismo antico e moderno*, trad. it. (Bologna, 1990), *passim*.

<sup>54</sup> A. PARLATO, op. e loco ult. cit.



La considerazione dei tratti più generali della riforma costituzionale consentirà la prosecuzione dell'analisi con riguardo alla ripartizione della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale, come sopra definita, tra Stato, Regioni ed Enti locali. L'analisi verrà condotta considerando gli spazi attribuiti ai diversi enti territoriali per la introduzione di disposizioni fiscali riconducibili ai cinque diversi profili morfologici nei quali può atteggiarsi la fiscalità ambientale.

Non ci si occuperà, invece, della potestà di imposizione<sup>55</sup>, che attiene alla mera gestione amministrativa del prelievo e che può essere attribuita anche ad un ente diverso da quello dotato della potestà normativa che consente di istituire e disciplinare il tributo<sup>56</sup>.

### 5. La ripartizione tra Stato e Regioni della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale: a) la potestà tributaria

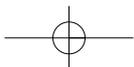
La individuazione degli spazi di autonomia normativa che la Costituzione attribuisce allo Stato ed agli Enti locali in materia di fiscalità ambientale, induce alla considerazione di due distinte problematiche.

In primo luogo dovrà esaminarsi la generale questione della ripartizione della potestà normativa in materia tributaria tra Stato e Regioni; in secondo luogo, ci si dovrà chiedere se la emanazione di norme fiscali ambientali presupponga, oltre che la potestà normativa in materia tributaria, altresì attribuzioni costituzionali relative alla materia ambientale.

Per l'indagine sul primo punto, occorre avere riguardo agli articoli 117 e 119 della Carta fondamentale, come novellati dalla L. Cost. n. 3 del 2001. Tali disposizioni si applicano anche alle Regioni a statuto speciale, nella parte in cui prevedono forme di

<sup>55</sup> Sulla distinzione tra i due concetti, si vedano le acute osservazioni di A. PARLATO, *L'accertamento dei tributi locali*, in *Autonomia impositiva degli Enti locali - Atti del convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982* (Padova, 1983), p. 185 ss. L'Autore osserva che la potestà tributaria «consiste nella capacità di un ente pubblico (abituamente lo Stato) di emanare norme giuridiche tributarie. Essa è riconosciuta anche agli Enti locali e precisamente alle Regioni (che hanno il potere di emanare norme giuridiche cosiddette sub-primarie), ed agli Enti locali territoriali minori (cui è attribuita una potestà normativa secondaria). Si tratta pur sempre di un potere originario ma subordinato al potere tributario statale ed avente una differente intensità, a seconda dei soggetti cui la legge lo conferisce. La potestà di imposizione è stata, invece, configurata come concreto potere-dovere dell'ente di compiere dati atti volti alla realizzazione della concreta pretesa dell'ente stesso alla prestazione tributaria e che può spettare ad enti anche differenti da quelli cui compete la potestà (normativa) tributaria. In essa si trovano presenti insieme il contenuto ricognitivo e liquidatorio dell'atto di accertamento con quello imperativo. Tale potestà di imposizione viene esercitata in modi svariati attraverso diverse serie procedurali». Nello stesso senso, più recentemente, L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, relazione pronunciata nel convegno di studio su *Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna, 26-27 settembre 2003, p. 3 dello stampato.

<sup>56</sup> Il che, nel nostro ordinamento, si verifica con riguardo alla totalità dei tributi locali. Ad esempio, l'ICI, la TARSU, l'imposta sulla pubblicità, la TOSAP, sono tributi istituiti e regolati, nei loro tratti fondamentali, con legge dello Stato, la cui gestione amministrativa è affidata all'Ente locale titolare del gettito. Gli Enti locali possono soltanto esercitare una potestà regolamentare, al fine di disciplinare alcuni aspetti marginali del prelievo. La tendenza generale è, sinora, stata quella di attribuire la potestà amministrativa di imposizione all'ente che, in base alla legge istitutiva, occupa il lato attivo dell'obbligazione tributaria, tuttavia, vi sono esempi in cui ciò non avviene. È il caso del Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito dall'art. 3, commi 24 - 40 della L. n. 549 del 1995, in relazione al quale le Regioni sono soggetti attivi del prelievo, mentre la potestà di imposizione è affidata alle Province, secondo quanto stabilito dalle leggi regionali di recepimento della L. 549/1995. Le Province sono, però, destinatarie di parte del gettito.



autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite, in virtù dell'art. 11 della predetta legge costituzionale<sup>57</sup>.

L'art. 117, comma 2, lett. e) della Costituzione riformata attribuisce allo Stato legislazione esclusiva con riguardo al «sistema tributario dello Stato».

Al contrario, costituiscono materia di legislazione concorrente (art. 117, comma 3) la «armonizzazione dei bilanci pubblici» e il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario». Nelle materie di legislazione concorrente (comma 3) «spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato».

Inoltre, «Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato».

Secondo l'art. 119, Cost., «[...] 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 [principi che, si è evidenziato, sono materia di legislazione concorrente]».

<sup>57</sup> Una particolare forma di autonomia, probabilmente maggiore rispetto a quella prevista dagli artt. 117 e 119, Cost. è quella riconosciuta dallo Statuto speciale della Regione siciliana ed, in particolare, dagli artt. 36 e 37 e dalle relative norme di attuazione, approvate con D.P.R. n. 1074 del 26 luglio 1965.

L'art. 36 dello Statuto speciale siciliano, stabilisce infatti che «Al fabbisogno della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione e a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima. Sono però riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto». La Corte costituzionale (sentenza n. 9 del 26 gennaio 1957, in *Giur. cost.*, 1957, p. 58) ha ritenuto che la legislazione regionale tributaria siciliana, «a carattere "concorrente e sussidiario", deve essere coordinata con la finanza dello Stato e degli altri Enti locali, affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale, e deve uniformarsi all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo». L'art. 6 del D.P.R. n. 1074 del 1965 ha poi precisato che «Salvo quanto la Regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione. Nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale».

In concreto la Regione siciliana ha utilizzato raramente la potestà normativa attribuitale dall'art. 36 dello Statuto, e lo ha fatto, talvolta, disponendo agevolazioni fiscali sui tributi erariali (riconosciute legittime dalla Consulta, «purché trovino riscontro in un tipo di esenzione delle leggi statali e rispondano ad un interesse regionale», cfr. sentenza n. 116 dell'8 luglio 1957, in *Giur. cost.*, 1957, p. 1055), ovvero, in un unico caso, istituendo con l'art. 6 della L. R. n. 6 del 2002, il «Tributo ambientale» che tassa i gasdotti ricadenti nel territorio della Regione siciliana (c.d. «tubatico»). In relazione a tale tributo è però, in atto, stata aperta una procedura di infrazione da parte della Commissione europea, per violazione del trattato CE, sotto il profilo del divieto di istituzione di dazi doganali o misure di effetto equivalente.

Sulla potestà tributaria della Regione siciliana, la letteratura è molto vasta, ancorché perlopiù risalente. Si vedano, A. PARLATO, *Trent'anni di finanza della Regione siciliana*, Palermo, 1979, *passim*; A. CUVA, *L'autonomia finanziaria della Regione siciliana - i limiti e le ipotesi di riforma*, Palermo, 1999; G. ZINGALI, *Diritto tributario della Regione siciliana*, Milano, 1953; C. AUSIELLO ORLANDO, *Studi sull'ordinamento e la legislazione regionale*, Milano, 1954, p. 64 ss.; E. LA LOGGIA, *La potestà tributaria regionale*, in «Boll. Cassa di risparmio», febbraio, 1951; SALEMI, *L'attività legislativa della Regione siciliana*, in «Nuova rassegna», 1948, p. 821; LA BARBERA, *Lineamenti di diritto pubblico della Regione siciliana*, Milano, 1965, p. 305 ss.; FAZIO, *Leggi dello Stato e leggi della Regione*, in «Nuova rassegna», 1948, p. 42; A. BUSCEMA, *Problemi delle norme di attuazione dello Statuto siciliano in materia finanziaria*, in «La finanza pubblica», 1965, 1-2, p. 9; ID., *La potestà tributaria della Regione siciliana*, in «Atti del convegno su «Trent'anni di finanza della Regione siciliana», Palermo 1979; S. DE FINA, *Autonomia legislativa della Regione siciliana*, Milano, 1957, p. 254 ss.; M. S. GIANNINI, *Sulla potestà normativa in materia tributaria (in particolare della Regione siciliana)*, in «Giur. compl. Cass.», 1949; T. MARTINES, *Questioni e dibattiti sulla legislazione regionale siciliana*, in «Riv. trim. dir. pubbl.», 1954; PIERANDREI, *Prime osservazioni sull'autonomia finanziaria delle Regioni e sull'esperienza siciliana*, in «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1949, 1, p. 280 ss.; SPAGNA MUSSO, *Giurisprudenza dell'Alta corte per la Regione siciliana*, in «Rass. dir. pubbl.», 1956, 1, p. 470 ss.; SICA, *Configurazioni e limiti della potestà normativa attribuita all'Assemblea regionale siciliana dagli artt. 14, 17 e 36 dello Statuto*, in «Foro padano», 1948, IV, p. 194 ss.

Per un'interessante analisi del «Tributo ambientale» regionale, si veda R. SUCCIO, *Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti*, in «Dialoghi di dir. trib.», 2004, 6, p. 931 ss., nonché A. CARINCI, *Autonomia tributaria...*, cit., p. 1225 ss.; V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in «Rass. trib.», 2001, 5, p. 1284 ss., in particolare, p. 1308 ss.; ID., «Scintille» di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in «Rass. trib.», 2002, 4, p. 1226 ss.



Dalla (invero articolata) ripartizione di cui sopra sembra risultare quanto segue<sup>58</sup>.  
Lo Stato, può legiferare soltanto:

- a) sul proprio sistema tributario e, perciò, sui tributi erariali;
- b) in materia di coordinamento del sistema tributario, limitatamente alla determinazione dei principi fondamentali.

<sup>58</sup> Il nuovo assetto delle competenze normative disegnato dalla riforma costituzionale ha determinato una complessa situazione istituzionale che ha spinto Governo ed autonomie locali a sottoscrivere una "accordo interistituzionale sul federalismo" allo scopo «di avviare un confronto tra tutti gli enti che compongono la Repubblica al fine di pervenire ad una valutazione concertata dei più delicati temi e profili istituzionali». Si riporta il testo dell'accordo:

«I) Finalità

1. Tutti i soggetti che compongono la Repubblica sono tenuti a prestare il proprio contributo per sostenere e valorizzare, nell'ambito delle rispettive competenze, il doveroso processo di armonizzazione dell'ordinamento giuridico al nuovo dettato costituzionale, nel rispetto del principio di unità ed indivisibilità della Repubblica, sancito, dell'articolo 5 della Costituzione.
2. Il nuovo modello di pluralismo istituzionale rende necessario un comune impegno che consenta di realizzare, contemperando le ragioni dell'unità con quelle delle autonomie, una consapevole direzione politico-istituzionale del processo di adeguamento alle nuove disposizioni costituzionali. A tal fine, si riconosce che la separazione delle competenze comporta la valorizzazione del principio della leale collaborazione tra gli enti che compongono la Repubblica, finalizzata alla ricerca della più ampia convergenza, per addivenire a soluzioni condivise in ordine alle rilevanti questioni interpretative e di attuazione poste dalla riforma costituzionale del Titolo V.
3. In tale ottica, è auspicabile che sia quanto prima attuata l'integrazione della Commissione bicamerale per le questioni regionali, come consentito dall'articolo 11 della legge costituzionale n. 3 del 2001, e nel contempo che siano rivalutate e rese operative le altre sedi di confronto, quali la Conferenza unificata di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 281 del 1997 ed i Consigli regionali delle Autonomie, previsti dal nuovo articolo 123 della Costituzione.

II) Principi dell'azione comune ed argomenti di approfondimento

1. Costituiscono principi essenziali dell'azione comune:
  - a. privilegiare, tra più possibili interpretazioni della legge costituzionale, la più aderente alla logica del pluralismo autonomistico cui è ispirata la riforma costituzionale;
  - b. considerare il principio di sussidiarietà, elemento fondante della riforma, unitamente ai principi di differenziazione ed adeguatezza;
  - c. garantire, in ogni caso, il rispetto dei principi di continuità e completezza dell'ordinamento giuridico.
2. In relazione ai poteri legislativi assegnati, lo Stato e le Regioni individuano e delimitano i rispettivi ambiti di competenza per un corretto esercizio delle funzioni legislative. Tale delimitazione si rende necessaria anche al fine di dare certezza dell'ambito delle materie rimesse in competenza residuale regionale e per l'individuazione di soluzioni volte a prevenire e limitare il contenzioso costituzionale.
3. Lo Stato e le Regioni, nell'esercizio delle loro potestà legislative, assumono, altresì, l'impegno di verificare, in fase di predisposizione degli atti normativi, il puntuale rispetto degli ambiti di competenza ad essi assegnati dalla novella costituzionale. La verifica riguarda anche i provvedimenti già in corso di perfezionamento, proponendone, ove occorra, la modifica o il ritiro. A questi fini i Presidenti delle Regioni si impegnano ad orientare, in ogni sede ed in ogni fase, l'iniziativa legislativa delle Giunte regionali. Il Presidente del Consiglio si impegna ad emanare una direttiva a tutti i Ministri per orientare l'iniziativa legislativa del Governo, in ogni sede ed in ogni fase, al rispetto del nuovo assetto costituzionale.
4. Per l'attuazione del federalismo fiscale, si conviene sulla necessità di introdurre nel DPEF la previsione:
  - di una conferenza mista per definire l'impianto complessivo del federalismo fiscale;
  - dell'avvio del trasferimento di una parte delle risorse necessarie per svolgere le competenze esclusive e le funzioni amministrative derivanti dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, da definire in legge finanziaria, senza oneri finanziari addizionali, con contestuale riduzione delle corrispondenti voci di costo a carico del bilancio dello Stato, con particolare riferimento alle spese per le strutture ed il personale statali.
5. Per quanto riguarda l'esercizio delle funzioni statutarie, regolamentari e amministrative spettanti alle Istituzioni locali, occorre dare piena attuazione alle disposizioni dettate dagli articoli 114, 117 e 118 della Costituzione. In tale fase, vanno determinate le funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lett. p), e vanno osservati i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza nell'attribuzione delle funzioni amministrative, il cui esercizio e organizzazione compete ai Comuni, singoli o associati, anche nelle forme delle Unioni di Comuni e delle Comunità montane, e qualora lo richiedano esigenze di unitarietà, alle Province, alle Città metropolitane, alle Regioni ed allo Stato. Tali obiettivi sono raggiunti attraverso la revisione del Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali, quale intervento necessario, accanto all'adozione di ulteriori leggi statali e di leggi regionali, per attuare gli articoli 114, 117 e 118 della Costituzione».



Alle Regioni, invece, viene attribuita competenza legislativa<sup>59</sup>:

- a) sul proprio sistema tributario, entro i limiti delle norme di coordinamento del sistema tributario (art. 119, comma 2, Cost);
- b) sul sistema tributario degli Enti locali presenti nel proprio territorio, entro i limiti delle norme di coordinamento del sistema tributario;
- c) in materia di coordinamento del sistema tributario, entro i limiti dei principi fondamentali dettati dallo Stato;

Dalle nuove disposizioni, sembra potersi dedurre che la Costituzione riconosce ora l'esistenza di più livelli di sistemi tributari<sup>60</sup>: quello (primario) statale; quelli (anch'essi primari) delle singole Regioni; quelli (secondari) degli Enti locali<sup>61</sup>.

Ne risulta una disciplina nella quale Regioni e Stato esercitano una potestà esclusiva con riguardo ai tributi di propria competenza<sup>62</sup>. L'unitarietà del sistema è assicurata dalle norme di coordinamento, che devono essere emanate dalle Regioni. Lo Stato conserva comunque una certa supremazia che consiste nella determinazione autonoma dei "principi fondamentali" delle predette norme di coordinamento.

La delineata ripartizione della potestà legislativa fiscale contiene almeno due questioni meritevoli di approfondimento.

1) In primo luogo, rimane dubbia la portata della materia denominata «armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», affidata alla legislazione concorrente Stato - Regioni. Nelle materie di legislazione concorrente, come si è già osservato, spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

6. Modalità operative di coordinamento e di collaborazione tra il Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE), la Conferenza Stato- Regioni e la Conferenza Unificata saranno individuate al fine di realizzare le opportune sinergie tra i medesimi organismi.

#### III Modalità organizzative

1. La sede istituzionale di confronto è individuata nella Conferenza unificata.

Le riunioni della Conferenza hanno cadenza periodica e costituiscono il momento di confronto politico, di valutazione, di indirizzo e di verifica per l'attuazione della presente intesa. L'approfondimento degli specifici argomenti individuati è affidata a tavoli tecnici.

2. I soggetti firmatari si impegnano, altresì, a ricercare ulteriori azioni coordinate proponendo del caso anche eventuali nuovi strumenti di collaborazione e di intesa.

<sup>59</sup> Come ha correttamente osservato F. GALLO, *Prime osservazioni...* cit., p. 589, le nuove disposizioni permettono di superare le interpretazioni dell'art. 23, Cost. che intendevano la riserva di legge in materia di prestazioni imposte unicamente come riserva di legge statale. Varie erano le posizioni, al riguardo. C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, tomo II (Padova, 1969), p. 349 parla di "fonti parallele sub-primarie", mentre L. RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali* (Padova, 1994), p. 266 qualifica le leggi regionali come fonti normative secondarie. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale* (Padova, 1999), p. 48.

<sup>60</sup> Sulla nozione di "sistema tributario" si vedano le puntuali osservazioni di P. BORIA, voce: *Sistema tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.* (Torino, 1997), XIV, p. 29 ss., il quale afferma, ivi, p. 31, che «la nozione di sistema al fine di ottenere una minore approssimazione definitoria dovrebbe essere specificata mediante il riferimento al livello di classe cui ci si riferisce: si potrebbe così parlare di macro-sistema, medio-sistema e micro-sistema, ad indicare appunto il diverso grado che la classe occupa nell'ordinamento giuridico».

<sup>61</sup> Nello stesso senso, si veda, F. GALLO, *Prime osservazioni...*, cit., p. 588.

<sup>62</sup> È da osservare che sembra difficilmente compatibile con il nuovo assetto costituzionale la Legge 16 maggio 1970, n. 281, con la quale si stabiliscono i contorni della potestà normativa delle Regioni a statuto ordinario in materia finanziaria.



Secondo la dottrina<sup>63</sup>, le disposizioni di armonizzazione e di coordinamento devono essere previste da ciascuna regione, nel rispetto dei principi fondamentali determinati dallo Stato e riguardano i rapporti tra il singolo ordinamento regionale e gli ordinamenti degli Enti locali appartenenti alla Regione.

In base a tale interpretazione, dunque, lo Stato dovrebbe legiferare in materia di principi fondamentali, mentre ciascuna regione (nel rispetto dei principi stabiliti dallo Stato), in materia di coordinamento tra il sistema tributario regionale e quelli degli Enti locali. Si avrebbero così tante norme di «coordinamento del sistema tributario» quante sono le Regioni italiane.

Non può non rilevarsi la complessità di tale meccanismo, il quale potrebbe causare la nascita di una pleora di sistemi tributari regionali, legati soltanto dal rispetto dei principi fondamentali stabiliti dallo Stato, nell'ambito dei quali le Regioni potrebbero creare tributi nuovi e particolari.

Al riguardo non è mancato in dottrina, chi ha posto in evidenza i limiti che i legislatori regionali devono comunque osservare nella istituzione dei propri sistemi tributari. Secondo alcuni, i tributi regionali, in particolare, non potrebbero colpire: 1) presupposti e basi imponibili di imposte erariali già esistenti; 2) materia imponibile che non sia in qualche modo collegata con il territorio regionale; 3) presupposti e basi imponibili che non rientrino nella materia di stretta competenza regionale (c.d. "principio di continenza")<sup>64</sup>.

Deve, comunque, per completezza, farsi menzione del fatto che si trova all'esame del Parlamento un disegno di legge costituzionale<sup>65</sup> che mira ad introdurre nuove modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione con il quale, tra l'altro, si intende eliminare le materie di legislazione concorrente. Il testo di legge attualmente in discussione attribuisce allo Stato la legislazione in materia di «sistema tributario dello Stato», nonché di «norme generali concernenti l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario». Resterebbe invece alle Regioni la legislazione in materia di tributi regionali e degli Enti locali. La relazione al disegno di legge specifica, inoltre, che si intende altresì, in futuro, completare la riforma mediante la istituzione di una Camera rappresentativa delle Regioni<sup>66</sup>.

<sup>63</sup> Cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni...*, cit., p. 594, nonché A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in "Enc. giur. Treccani" (Roma, 2002), p. 2. A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in "Rass. trib.", 2003, 4, p. 1167 (nota 4); A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario* (Torino, 2003), pp. 67 e 68; V. FICARI, "Scintille" di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in "Rass. trib.", 2002, 4, p. 1226 ss. e, in particolare, p. 1229. In termini maggiormente problematici, si esprime invece L. PERRONE, op. cit., p. 7.

<sup>64</sup> In tal senso, si veda F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in "Rass. trib.", 2002, 6, p. 2007 ss. e, specialmente, p. 2008. *Contra*, A. GIOVANNINI, op. cit., p. 1174 s. Senza volere estendere eccessivamente la trattazione sulla questione, ci si limita qui ad esprimere consenso circa il limite consistente nella impossibilità di tassare con nuove imposte basi imponibili e presupposti già esistenti nel sistema statale (pena, tra l'altro, la violazione del principio della doppia imposizione giuridica), nonché sul necessario collegamento del tributo regionale con il territorio della regione (o comunque, con il suo ordinamento, c.d. *economic allegiance*). Non sembra invece condivisibile il limite della continenza del tributo regionale nel novero delle materie di stretta competenza dell'ente, poiché le Regioni sono enti a finalità generale e i tributi costituiscono il mezzo principale per provvedere alle loro spese. Non si vede che connessione debba esservi tra entrate aventi finalità fiscali e materie di legislazione esclusiva delle Regioni, considerato che il prelievo fiscale, normalmente, non incide sulla regolamentazione sostanziale di "materie", ed, anzi, è esso stesso una "materia" dal punto di vista della competenza legislativa.

<sup>65</sup> Schema di DDL costituzionale di modifica del Titolo V della Costituzione, deliberato dal Consiglio dei Ministri l'11 aprile 2003.

<sup>66</sup> Cfr. la relazione al predetto DDL costituzionale: «Il successivo passo in avanti sarà costituito dalla introduzione di una Camera rappresentativa federale, destinata ad assicurare il coinvolgimento delle Regioni nella attività legislativa nazionale e a garantirne le competenze, insieme con una nuova forma di Governo diretta a riequilibrare al Centro i più consistenti poteri attribuiti alle Regioni».



2) La seconda questione da analizzare riguarda la individuazione delle conseguenze della mancata emanazione dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario da parte dello Stato.

Al riguardo ci si deve chiedere se possono le Regioni, prima che lo Stato provveda al riguardo, esercitare la potestà tributaria loro attribuita dagli artt. 117 e 119 e dunque, in particolare, stabilire ed applicare tributi propri.

Sul punto la dottrina si è orientata in senso favorevole, ritenendo che i principi fondamentali, in mancanza di intervento da parte del legislatore statale possano essere rinvenuti nella legislazione vigente<sup>67</sup>. Non è mancato, al riguardo, chi ha tentato una prima elencazione di detti principi fondamentali<sup>68</sup>.

La Consulta si è orientata, in generale, nel senso di consentire il rinvenimento dei principi di ciascuna materia, in mancanza di intervento da parte dello Stato, nella legislazione vigente. Ha affermato, al riguardo, che «specie nella fase della transizione dal vecchio al nuovo sistema di riparto delle competenze, la legislazione regionale concorrente dovrà svolgersi nel rispetto dei principi fondamentali comunque risultanti dalla legislazione statale già in vigore»<sup>69</sup>.

In materia tributaria, tuttavia, diverso e particolarmente restrittivo è stato il punto di vista della Corte costituzionale.

Nella recente sentenza n. 37 del 20 - 26 gennaio 2004, confermando orientamenti già espressi in precedenti occasioni, il Giudice delle leggi ha affermato che l'attuazione del disegno costituzionale che delinea il sistema finanziario e tributario degli enti territoriali richiede «come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali»<sup>70</sup>.

<sup>67</sup> In tal senso, si vedano: F. GALLO, *Prime osservazioni...*, cit., p. 595 ss.; L. PERRONE, op. cit., p. 15 ss.; A. AMATUCCI, op. e loco ult. cit.

<sup>68</sup> Secondo F. GALLO, op. e loco ult. cit., potrebbero ritenersi principi fondamentali: a) la «razionalità e coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso»; b) la «omogeneità tra loro dei tributi» i quali, pur essendo diversi, dovrebbero essere b1) «conciliabili quanto alla natura»; b2) «rispettosi del principio di progressività»; b3) di genere tale da «innestarsi armonicamente nel sistema complessivo»; c) la semplificazione dei sistemi tributari e degli adempimenti posti a carico dei contribuenti; d) «la limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli Enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa»; e) «la trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa» e «l'efficienza che ogni amministrazione, regionale o locale, deve garantire in termini di costi e benefici quanto all'amministrazione dei tributi». Sembra inverosimile che, senza volere contestare la validità dei principi generali proposti dall'illustre Autore, la scelta dei medesimi non possa essere frutto dell'interpretazione dottrinale o giurisprudenziale, coinvolgendo inevitabilmente scelte politiche discrezionali. Ad esempio, la determinazione della intensità della «limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi regionali e locali che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa» non può essere sottratta alla sensibilità politica di un determinato momento storico.

<sup>69</sup> Cfr. Corte cost., sentenza n. 282 del 19 - 26 giugno 2002.

<sup>70</sup> Cfr. Corte cost., sentenza n. 37 del 20 - 26 gennaio 2004, che conferma le precedenti pronunce n. 16 del 2004 e n. 296 e 297 del 2003. Prosegue il testo della sentenza: «È evidente come ciò richieda altresì la definizione di una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte «derivata», cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema. Così che oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo «propri» delle Regioni o degli Enti locali (cfr. sentenze n. 296 del 2003 e 297 del 2003), nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati



In effetti, dal vigente sistema, improntato all'accentramento fiscale ed alla finanza derivata, non sarebbe neppure possibile estrapolare dei principi fondamentali in linea con i valori cui si ispira il nuovo titolo V della Costituzione.

Secondo la Consulta, l'unico limite che, in assenza dei principi fondamentali, è imposto al legislatore statale è dato dal «divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli Enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119»<sup>71</sup>.

Può allora concludersi che la riforma costituzionale, per quanto attiene la materia fiscale, sia ancora lungi dall'essere realmente efficace.

Fino al momento della determinazione, da parte dello Stato, dei principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la potestà legislativa in materia fiscale resterà allo Stato, in virtù del dominio ad esso attribuito sugli esistenti tributi regionali e locali, istituiti con legge statale. E neppure (come è stato espressamente affermato dal Giudice delle leggi) le Regioni potranno apportare modificazioni ai tributi regionali istituiti con legge statale, come ad esempio l'Irap, se non nei limiti in cui ciò non sia espressamente consentito dalla stessa legge statale istitutiva del tributo<sup>72</sup>.

Soltanto in un successivo momento, le Regioni potranno dunque esercitare la loro nuova potestà normativa in materia fiscale.

## 6. (segue) b) *La potestà in materia ambientale*

Secondo punto da considerare è quello, cui si è fatto cenno in precedenza, relativo alla questione se per la emanazione di norme fiscali *ambientali* sia sufficiente che la regione goda della potestà normativa in materia tributaria (secondo la ripartizione analizzata nel paragrafo precedente), ovvero se sia altresì necessario che l'ente posseda attribuzioni costituzionali relative alla materia ambientale (e ciò in conformità con il c.d. "principio di contenenza" affermato da parte della dottrina<sup>73</sup>).

dalle leggi regionali odai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento, oggi assenti perché "incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato. Anche i tributi di cui già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina - e che perciò la stessa legislazione definiva talora come "tributi propri" delle Regioni, nel senso invalso nella applicazione del previgente art. 119 della Costituzione - sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali».

<sup>71</sup> Cfr. Corte cost., sentenza ult. cit.

<sup>72</sup> Cfr. Corte cost., sentenza n. 311 del 2003, inerente una legge della Regione Piemonte che aveva modificato alcuni termini in materia di tasse automobilistiche: «Si deve quindi ribadire che, allo stato della vigente legislazione, la disciplina delle tasse automobilistiche rientra nell'ambito della competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali. Pertanto, la norma regionale impugnata, che modifica la decorrenza dei termini fissati dalla legislazione statale per il recupero delle tasse automobilistiche, incidendo su un profilo che attiene alla certezza del rapporto tra cittadino e amministrazione finanziaria, viola la indicata competenza esclusiva dello Stato».

Diverse, come si è visto sopra (nota n. 57), sono le conclusioni cui deve pervenirsi con riguardo alla Regione siciliana, la quale, in virtù del proprio statuto speciale, può invece istituire tributi propri ed eventualmente, anche introdurre agevolazioni sui tributi istituiti con leggi dello Stato e di spettanza non solo regionale, ma anche erariale.



Il problema potrebbe sorgere, ad esempio, con riguardo alle agevolazioni o penalizzazioni fiscali con funzione ambientale, le quali potrebbero, nel perseguire fini extrafiscali (ambientali) incidere sulle scelte di merito in materia di ambiente, rendendo così necessario il possesso di una «doppia competenza» legislativa, nella materia ambientale ed in quella fiscale.

Se tale ipotesi fosse fondata, occorrerebbe, altresì individuarsi la corretta ripartizione tra Stato e Regioni della legislazione in materia ambientale, ripartizione, anch'essa, non delineata in modo particolarmente chiaro nella Costituzione riformata<sup>74</sup>.

Deve tuttavia osservarsi che, al contrario, la giurisprudenza costituzionale si è consolidata nel senso di non richiedere una specifica competenza legislativa per gli interventi delle Regioni che in qualche modo investano questioni di carattere ambientale.

La Consulta ha ritenuto che le leggi ambientali costituiscano una «materia trasversale». Essa ha in particolare affermato<sup>75</sup> che «non tutti gli ambiti specificati nel secondo comma dell'art. 117 possono, in quanto tali, configurarsi come “materie” in senso stretto, poiché, in alcuni casi, si tratta più esattamente di competenze del legislatore statale idonee ad investire una pluralità di materie». La Corte ha pertanto «escluso la configurabilità di una “materia” riconducibile in senso tecnico in via esclusiva alla “tutela dell'ambiente”, qualificando l'ambiente come “valore” costituzionalmente protetto, che, in quanto tale, delinea una sorta di materia “trasversale”, in ordine alla quale si manifestano competenze diverse, che possono ben essere regionali, spettando allo Stato il compito di fissare standard di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale (sentenze n. 96 del 2003 e n. 407 del 2002)». Pertanto «Nel settore della tutela dell'ambiente la competenza esclusiva dello Stato non è incompatibile con interventi specifici del legislatore regionale che si attengano alle proprie competenze».

Unico limite che correttamente viene sottolineato dal Giudice delle leggi è quello per il quale, in ogni caso, le leggi regionali che incidano direttamente o indirettamente sugli interessi ambientali devono rispettare le norme statali che fissano *standard* minimi in materia di tutela ambientale e dell'ecosistema. Allo Stato viene dunque riconosciuta la funzione di ricondurre ad unità il quadro nazionale delle normative in materia ambientale<sup>76</sup>.

<sup>73</sup> Cfr. GALLO, *Federalismo...*, cit., p. 2011; IDEM, *Prime osservazioni...*, cit., p. 589. In senso adesivo, L. PERRONE, op. cit., p. 15.

<sup>74</sup> Infatti, in base all'art. 117, comma 2, lett. s), appartiene alla legislazione esclusiva dello Stato, la «tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali». Ai sensi del successivo comma 3, è invece materia di legislazione concorrente, la «valorizzazione dei beni culturali e ambientali». La Corte costituzionale è però intervenuta spesso su tale tematica, affermando, al riguardo che «le espressioni che, isolatamente considerate, non denotano nette differenze tra tutela e valorizzazione, riportate nei loro contesti normativi dimostrano che la prima è diretta principalmente ad impedire che il bene possa degradarsi nella sua struttura fisica e quindi nel suo contenuto culturale; ed è significativo che la prima attività in cui si sostanzia la tutela è quella del riconoscere il bene culturale come tale. La valorizzazione è diretta soprattutto alla fruizione del bene culturale, sicché anche il miglioramento dello stato di conservazione attiene a quest'ultima nei luoghi in cui avviene la fruizione ed ai modi di questa». Cfr. Corte cost., sentenza n. 9 del 2004, conf. a sentenza n. 94 del 2003.

<sup>75</sup> Cfr. Corte cost., sentenza n. 259 del 2004 e, nello stesso senso, sentenze n. 312 del 2003, n. 222 del 2003, n. 307 del 2003.

<sup>76</sup> Ad esempio, sarebbe incongruente che la legge statale perseguisse la diffusione dei motori a benzina verde mediante incentivi in denaro, mentre la legge fiscale regionale agevolasse fiscalmente i veicoli elettrici, penalizzando i veicoli a motore diesel o benzina.



Riassumendo quanto si qui considerato con riguardo alla potestà legislativa in materia di fiscalità ambientale dello Stato e delle Regioni, possiamo concludere che, fino a quando lo Stato non darà attuazione alla riforma del titolo V della Costituzione, determinando organicamente i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario,

- a) le Regioni non potranno istituire tributi propri e, pertanto, non sarà loro consentito introdurre tributi di scopo con funzione ambientale, tributi ambientali a carattere commutativo, imposte (*rectius*: “prelievi”) ambientali in senso stretto;
- b) le Regioni potranno soltanto istituire agevolazioni e penalizzazioni fiscali con funzione ambientale, nei limiti degli spazi consentiti dalla legge statale istitutiva del tributo regionale sul quale le disposizioni incidono<sup>77</sup>.

La situazione dovrebbe mutare radicalmente a seguito della compiuta attuazione degli artt. 117 e 119 della Costituzione, che, a regime, dovrebbe determinare:

- a) la possibilità, per le Regioni, di istituire tributi propri e, pertanto, anche tributi ambientali (prelievi ambientali in senso stretto e tributi ambientali a carattere commutativo) e con funzione ambientale (tributi di scopo con funzione ambientale);
- b) la possibilità, per le Regioni, di introdurre agevolazioni e penalizzazioni fiscali con funzione ambientale, nell’ambito dei tributi propri;
- c) allo Stato resterebbe la potestà di introdurre tributi ambientali e con funzione ambientale (ivi comprese agevolazioni e penalizzazioni) soltanto con riguardo ai tributi propri statali.

Tutti gli interventi di fiscalità ambientale di cui alle lettere precedenti non dovranno essere in contrasto con gli *standard* minimi in materia di tutela ambientale e dell’ecosistema, determinati dallo Stato o desumibili dal sistema legislativo statale.

## 7. La potestà degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale: a) i tributi

Resta da esaminare la potestà normativa in materia di fiscalità ambientale attribuita agli Enti locali. Ci si occuperà qui dei tributi di scopo con funzione ambientale, dei prelievi fiscali ambientali a carattere commutativo e dei “prelievi” ambientali in senso stretto; nel successivo paragrafo, delle agevolazioni e penalizzazioni fiscali con funzione ambientale.

Il nuovo art. 119 della Costituzione prevede che «I Comuni, le Province, le Città metropolitane [oltre che le Regioni] hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa». Essi «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».

Occorre chiarire il significato dell’espressione “stabiliscono e applicano”, riferita ai tributi propri. Gli Enti locali, come è noto, non possiedono potestà legislativa. In virtù

<sup>77</sup> Per la possibilità, da parte delle Regioni, di istituire agevolazioni e/o penalizzazioni fiscali *praeter legem* e cioè nel silenzio della legge statale e senza derogare formalmente ad essa, valgono le considerazioni svolte nel paragrafo 8, con riguardo all’analogia problematica analizzata in relazione agli Enti locali.



del principio della riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 della Costituzione, essi non possono pertanto introdurre nuovi tributi né derogare alle norme impositive adottate con legge dello Stato o della Regione<sup>78</sup>.

Come si è osservato in precedenza, la competenza in materia di tributi locali, non essendo espressamente contemplata dall'art. 117, deve ritenersi attribuita alla competenza esclusiva delle Regioni ai sensi del comma 4° del medesimo articolo. Da ciò discende che gli Enti locali dovranno "stabilire ed applicare" tributi propri (e cioè, nei quali occupano il lato attivo del rapporto giuridico d'imposta) disciplinati con leggi delle Regioni, le quali, nell'esercizio di tale potere legislativo sono sottoposte soltanto ai limiti costituzionali, ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali (art. 117, comma 1°, Cost.) ed alle norme di coordinamento del sistema tributario (art. 117, comma 3°, Cost. e, dunque, indirettamente, ai principi fondamentali che lo Stato dovrà dettare al riguardo)<sup>79</sup>.

Non può dunque ritenersi che gli Enti locali abbiano il potere di introdurre nuove forme di tributi. Deve però riconoscersi ad essi la facoltà, da esercitarsi con la potestà regolamentare generale loro riconosciuta<sup>80</sup>, di stabilire ed applicare i tributi che le Regioni, con proprie leggi, dovranno disciplinare, almeno nei tratti minimi necessari per il rispetto del principio della riserva di legge<sup>81</sup>.

Può pertanto affermarsi che gli Enti locali non godono, né godranno in futuro, della potestà di istituire nuovi tributi in generale, né ovviamente tributi ambientali o tributi di scopo con funzione ambientale. Tali forme impositive potranno essere gestite (quanto ad accertamento, riscossione, sanzioni, rimborsi e contenzioso) dagli Enti locali, i quali potranno altresì essere destinatari del gettito, soggetti attivi e titolari di potestà regolamentare; tuttavia la disciplina normativa essenziale dovrà essere approvata con legge regionale.

## 8. (segue) b) Le agevolazioni e le penalizzazioni

Occorre adesso chiedersi se, per mezzo dello strumento regolamentare, i Comuni e le Province possano introdurre agevolazioni o penalizzazioni fiscali con funzione am-

<sup>78</sup> Si condivide la critica di Gallo, il quale osserva che (F. GALLO, *Prime osservazioni...*, cit., p. 590) «è probabilmente, se non errato, quanto meno discutibile l'aver posto, con l'art. 119, comma 1 e 2, formalmente sullo stesso piano Regioni ed Enti locali ai fini dell'autonomia tributaria. Infatti, ... per le prime l'autonomia tributaria si accompagna (ed ha la sua fonte nella) potestà legislativa loro attribuita in via primaria dall'art. 117, comma 4 e dall'art. 23 della Costituzione. Per i secondi, invece, l'autonomia tributaria si colloca - ed altrimenti non poteva essere vigendo l'art. 23 - all'interno della potestà legislativa delle Regioni e, quanto ai principi fondamentali, di quella dello Stato».

<sup>79</sup> Il punto è pacifico in dottrina. Si vedano: A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, cit., p. 1167 (nota 4); F. GALLO, *Prime osservazioni...*, cit. p. 585 ss.; A. FANTOZZI, *Corso...* cit., pp. 67 e 68; V. FICARI, "Scintille"...cit., p. 1226 ss. e, in particolare, p. 1229

<sup>80</sup> Cfr. l'art. 52 del D.L.vo 446/1997, per il quale «Le Province ed i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti». Si veda altresì l'art. 149 del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali).

<sup>81</sup> E cioè, presupposto, base imponibile, soggetti passivi ed aliquota massima. Nello stesso senso, cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni...*, cit., p. 590. Sulla natura relativa della riserva di legge ex art. 23, Cost., si vedano, per tutte: Corte cost., 29 marzo 1972, n. 56, in *Giur. cost.*, 1962, p. 254 ss. Giova osservare che il contenuto dell'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, sopra citato, riproduce sostanzialmente l'orientamento della Corte costituzionale in merito alla portata della riserva di legge relativa.

bientale sui tributi propri, che saranno disciplinati dalle leggi regionali (ovvero, fino alla effettiva attuazione del titolo quinto della parte seconda della Costituzione, sugli attuali tributi, disciplinati da leggi statali).

Occorre premettere che, con riguardo ai tributi vigenti, gli spazi di autonomia regolamentare lasciati agli Enti locali in merito alle variazioni circa l'*an* od il *quantum* del tributo sono normalmente oggetto di espressa previsione normativa. Le principali leggi d'imposta, infatti, delimitano con precisione i possibili contenuti dei regolamenti in merito alle agevolazioni e/o alle penalizzazioni e, pertanto, la discrezionalità degli Enti territoriali. È ad esse che deve guardarsi, dunque per la introduzione di norme fiscali ambientali, senza che ai Comuni venga lasciata alcuna discrezionalità al riguardo.

Ad esempio, in materia di ICI, le scelte consentite ai Comuni, per mezzo dei regolamenti sono espressamente e tassativamente indicate nell'art. 59 del D.L.vo n. 446 del 1997. Inoltre, l'art. 6 del D.L.vo n. 504 del 1992, istitutivo del tributo, stabilisce con chiarezza che l'aliquota del tributo, compresa tra il 4 ed il 7 per mille, «può essere diversificata entro tale limite [dunque in aumento o in diminuzione, rispetto all'aliquota normale], con riferimento ai casi di immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati; l'aliquota può essere agevolata in rapporto alle diverse tipologie degli Enti senza scopo di lucro». Pur lasciando un certo margine di discrezionalità ai governi locali, tale disposizione non sembra lasciare spazi alla introduzione autonoma di agevolazioni con funzione ambientale.

Più ampia è la discrezionalità lasciata in materia di TARSU. Infatti, se da un lato, l'art. 66 del D.L.vo n. 507 del 1993 stabilisce analiticamente i casi in cui la tariffa unitaria può essere ridotta, specificando le percentuali di riduzione consentite, dall'altro lato, l'art. 67, comma 1°, prevede più genericamente che «i Comuni possono prevedere con apposita disposizione del regolamento speciali agevolazioni, sotto forma di riduzioni ed, in via eccezionale, di esenzioni» (le tipologie di riduzioni sono però indicate nel successivo comma 2°).

Diverso sarebbe il caso, ove la legge istitutiva del tributo locale non contenesse previsioni specifiche circa le facoltà concesse agli Enti in merito alle agevolazioni e alle penalizzazioni.

La risoluzione della questione, di particolare interesse ed attualità<sup>82</sup>, dipende dal modo in cui si atteggia la riserva relativa di legge ex art. 23, Cost., in materia di agevolazioni e penalizzazioni<sup>83</sup>. Infatti, se si ritiene che tali istituti siano coperti da riserva di legge, dovrà concludersi che i regolamenti locali non potranno prevedere agevolazioni o penalizzazioni, se tale facoltà non sia espressamente prevista dalla legge che regola il tributo (disposizioni regolamentari *secundum legem*).

<sup>82</sup> In dottrina, sull'argomento, si vedano, tra gli altri, F. FICHERA, *Le agevolazioni ...*, cit., p. 141, nota 21; M. SILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in "Rass. trib.", 2002, 2, p. 431 ss., p. 437 s.; GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario* (Milano, 1998), p. 139; A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in "Riv. dir. trib.", 1998, I, p. 110 ss.

<sup>83</sup> Sulla natura relativa della riserva di legge, più volte si è espressa la Corte costituzionale. Cfr. le pronunce 26 gennaio 1957, n. 4 in "Giur. cost.", 1957, p. 22 ss.; 18 marzo 1957, n. 47 in "Giur. cost.", 1957, p. 598 ss.; 27 giugno 1959, n. 36, in "Giur. cost.", 1959, p. 670 ss.; 11 luglio 1961, n. 48, in "Giur. cost.", 1961, p. 1010 ss. In dottrina, la produzione è notevolissima. Si vedano per tutti, a titolo esemplificativo: S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte* (Padova, 1957); A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in "Studi per A.D. Giannini" (Milano, 1961), p. 139 ss.; M. S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1957, I, p. 10 ss.; A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca (Bologna - Roma, 1978); ID., *Prestazioni imposte*, in "Enc. giur.", XXIV (Roma, 1991); G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria* (Torino, 1991), p. 82 ss.

Al contrario, se si ritiene che le agevolazioni e le penalizzazioni non siano coperte da riserva di legge e che la circostanza che spesso esse vengano istituite con legge dipende esclusivamente da esigenze di gerarchia tra le fonti (trattandosi, sovente, di limitare o di estendere l'ambito di applicazione di una norma impositiva, avente forza di legge), dovrà allora ammettersi che il regolamento locale potrà istituire a piacimento agevolazioni e penalizzazioni, nell'ambito degli spazi non regolati dalle legge istitutiva del tributo (*praeter legem*).

In altre parole se, si accogliesse la prima tesi, il Comune, ad esempio, non potrebbe ridurre l'aliquota dell'Ici per coloro che pongano in essere attività ecologiche (in ipotesi, l'installazione di pannelli solari per l'alimentazione energetica delle abitazioni), a meno che tale possibilità non sia espressamente prevista dalla legge istitutiva dell'Ici; se, al contrario, si accogliesse la seconda tesi, il Comune, nell'ambito del minimo e del massimo previsti dalla legge, potrebbe variare l'aliquota a proprio piacimento, allo scopo di agevolare o penalizzare determinati comportamenti umani.

La questione della applicabilità del principio della riserva di legge alle agevolazioni fiscali è tuttora controversa in dottrina.

La tesi positiva è sostenuta da parte di coloro che valorizzano il principio di capacità contributiva come regola applicabile all'intera area della fiscalità e dunque, anche alle agevolazioni<sup>84</sup>. Tali autori osservano, peraltro, che, essendo le norme agevolative derogatorie rispetto alle norme impositive, esse devono avere forza di legge altresì per ragioni formali, non potendo, in caso contrario, derogare a disposizioni che, come quelle impositive, sono contenute in atti aventi forza di legge<sup>85</sup>.

La tesi negativa è invece affermata da chi, sposando la teoria della spesa fiscale, in base alla quale le agevolazioni fiscali vere e proprie, c.d. "non strutturali", hanno natura surrogatoria di sovvenzioni pubbliche in danaro<sup>86</sup>, osserva che, come per le sovvenzioni pubbliche, anche per le agevolazioni «la legge dovrebbe essere considerata fonte soltanto normale, e non anche costituzionalmente necessaria»<sup>87</sup>. Inoltre, si osserva da parte di questa dottrina, che non sempre le agevolazioni tributarie discendono da disposizioni formalmente derogatorie, superando così anche l'argomentazione di carattere formale posta a fondamento della opinione avversa.

L'opinione positiva può essere accolta soltanto con riguardo alla motivazione di ordine formale (principio della gerarchia delle fonti); deve invece essere criticata in merito alla argomentazione di carattere sostanziale (art. 23, Cost.).

<sup>84</sup> Cfr. MOSCHETTI - ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in "Dig. disc. priv., sez. comm." (Torino, 1988), I, p. 73; F. MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale: i principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in "Rass. trib.", 1986, I, p. 355.

<sup>85</sup> Cfr., oltre alle opere di Moschetti già citate, A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili* (Napoli, 1966), p. 109, nota 60; RASTELLO, *Le agevolazioni tributarie concesse dalla finanza con ... poteri discrezionali, ovvero le conseguenze della incompleta applicazione delle norme costituzionali*, 1957, p. 606 ss.

<sup>86</sup> S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci* (Padova, 1994), p. 401 ss.; ID., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali* (Milano, 1968), *passim*; ID., *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1993, I, p. 560 ss. La teoria della spesa fiscale (*tax expenditures*) è stata elaborata originariamente negli Stati Uniti da S.S. SURREY, *Pathways to Tax Reform*, Cambridge, 1973 e P.R. MCDANIEL - S.S. SURREY, *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study* (Deventer, 1985), *passim*, e poi recepita dai più importanti organismi internazionali: OECD, *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices* (Paris, 1984), *passim*; IFA (INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION), *Tax Incentives as an Instruments for Achievement of Governmental Goals* (Deventer, 1976), LXI, *passim*.

<sup>87</sup> Cfr. S. LA ROSA, *Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali*, in "Riv. dir. trib.", 1993, II, p. 1259.

Sotto il profilo formale, si conviene con la dottrina<sup>88</sup> che, se per la norma impositiva vige il principio della riserva relativa di legge, la norma agevolativa, avendo l'effetto di restringere l'ambito di applicazione di quella impositiva, dovrà necessariamente possedere lo stesso grado gerarchico di quest'ultima<sup>89</sup>. Non può certamente ammettersi che una norma regolamentare introduca una esenzione, ad esempio, per una categoria di soggetti passivi dell'ICI o dell'IRES.

Sotto il profilo sostanziale, invece, le agevolazioni sono ritenute sottoposte all'art. 23 della Costituzione, poiché, genericamente, ineriscono ad aspetti delle prestazioni imposte e sono dunque considerate parte integrante del diritto tributario<sup>90</sup>.

Non sembra che quest'ultima argomentazione, ancorché autorevolmente sostenuta, possa essere condivisa. L'art. 23, Cost., come è noto, stabilisce che «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Tale disposizione, invero, sembra riguardare esclusivamente le norme impositive, quelle cioè che impongono una prestazione patrimoniale, e non anche norme come quelle agevolative, le quali al contrario alleggeriscono l'onere delle norme impositive.

In effetti il principio della riserva di legge in materia tributaria deriva dal canone di matrice anglosassone del “*no taxation without representation*”, avente la finalità di garantire i sudditi del regno da eventuali abusi nell'esercizio della potestà tributaria da parte del sovrano. Veniva allora previsto che ogni norma che introducesse una nuova imposta (*taxation*) dovesse essere preventivamente comunicata al parlamento e da questo approvata (*representation*). Nelle Costituzioni moderne, dove la sovranità appartiene al popolo, che la esercita principalmente per il tramite delle assemblee elettive, il principio venne mantenuto sotto la forma della riserva di legge, con l'effetto di sottoporre a controllo parlamentare le iniziative del governo in materia tributaria.

Dunque, non sembra esservi alcuna ragione sostanziale per estendere il principio della riserva relativa di legge di cui all'art. 23, Cost., anche alle norme agevolative<sup>91</sup>.

In favore dell'applicabilità del principio di legalità tributaria, è stato poi osservato che per le agevolazioni valgono le stesse esigenze che sono poste alla base dell'art. 23, Cost. ed, in particolare, l'esigenza di tutelare la libertà e la proprietà dei contribuenti, poiché, «l'agevolazione per gli uni comporta, a parità di fabbisogno finanziario, maggiore imposizione per gli altri<sup>92</sup>».

Anche tale argomentazione non sembra condivisibile. Ed infatti, in primo luogo, non è detto che la introduzione di una agevolazione presupponga la necessità di au-

<sup>88</sup> La dottrina e la giurisprudenza prevalenti comandano su questo aspetto. Si vedano, tra gli altri, A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento...*, cit., p. 137 ss.; V. UCKMAR, *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in “Studi per A.D. Giannini” (Milano, 1961), p. 927 ss.; A. FEDELE, op. ult. cit., p. 108, nota 60.

<sup>89</sup> In tal senso si vedano, per tutti, A. FEDELE, op. ult. cit., p. 109, nota 60; RASTELLO, *Le agevolazioni tributarie concesse dalla finanza con ... poteri discrezionali, ovvero le conseguenze della incompleta applicazione delle norme costituzionali*, 1957, p. 606 ss.;

<sup>90</sup> In tal senso, cfr., M. BASILAVECCHIA, op. cit., p. 437; A. FEDELE, op. e loco ult. cit.; F. MOSCHETTI, *Agevolazioni...*, cit., p. 73; F. FICHERA, *Le agevolazioni...*, cit., p. 125 ss.

<sup>91</sup> La tesi opposta è sostenuta dagli autori che, ritengono le agevolazioni un semplice elemento negativo che concorre alla determinazione della fattispecie imponible. V., per tutti, F. FICHERA, op. ult. cit., p. 139 s., nonché C. LOZANO SERRANO, *Exenciones y derechos adquiridos*, citato da Fichera, op. e loco ult. cit., nota 16, secondo il quale «la riserva di legge tributaria include anche l'esenzione, dal momento che anche questo è un contenuto del tributo, una modalità dell'imposizione. In altre parole il fatto impositivo nella sua integrità - in tutti i suoi presupposti di fatto, esenti o gravati - è sottoposto alla previsione legale e per le stesse ragioni». Nello stesso senso, A. FEDELE, *Profilo ...*, cit., p. 109, nota 60.

<sup>92</sup> In tal senso si veda F. MOSCHETTI, op. e loco ult. cit.

mentare altre imposte per riequilibrare le entrate. Tale idea non tiene conto del fatto che le minori entrate conseguenti all'introduzione dell'incentivo possono ben essere compensate da altre fonti non tributarie, quali la vendita di immobili dell'ente impositore, cartolarizzazioni di crediti, ricorso al mercato, etc. Inoltre è anche possibile (ed anzi, spesso, auspicabile) che il fabbisogno finanziario dell'ente impositore diminuisca o che, rimanendo invariato, venga coperto dal c.d. "dividendo fiscale" dovuto all'aumento della produzione.

Poiché pertanto, come si è visto, l'art. 23, Cost. non può essere applicato alle agevolazioni tributarie, si deve ammettere che norme agevolative sub-primarie, in assenza di limiti legislativi espliciti, possano intervenire liberamente su elementi del tributo non disciplinati dalla legge, né coperti da riserva di legge (e dunque potrebbero operare non *contra legem*, ma *praeter legem*, ad esempio, in tema di modalità di accertamento o di riscossione, ovvero di determinazione dell'aliquota, nell'ambito di un minimo ed un massimo predefiniti).

Al contrario, la dottrina che ritiene applicabile l'art. 23 della Costituzione alle agevolazioni considera legittime soltanto le norme di vantaggio sub-primarie che operino non *contra legem*, né *praeter legem*, ma soltanto *secundum legem* e cioè nell'ambito delle possibilità agevolative che espressamente la legge demandi ad esse. Dunque, in tal caso, nel silenzio della legge, non potrebbero introdursi agevolazioni con norme regolamentari<sup>93</sup>.

Le considerazioni sin qui svolte permettono di rispondere agli interrogativi posti in precedenza con riguardo agli effetti della riserva di legge per gli Enti locali<sup>94</sup>.

Gli Enti locali potranno, nell'ambito della potestà regolamentare generale ad essi riconosciuta dall'art. 52 del D.L.vo n. 446 del 1997 e dei poteri di cui all'art. 119, Cost., introdurre agevolazioni con funzione ambientale sui tributi propri, anche in assenza di espressa previsione legislativa (e purché la legge non lo vieti, limitando, ad esempio, l'esercizio della potestà regolamentare dell'Ente o stabilendo i casi e le modalità in cui essa deve essere esentata), facendo però attenzione a non derogare agli elementi essenziali del tributo che sono obbligatoriamente determinati dalla legge.

Le argomentazioni svolte, non sembra possano essere estese alle penalizzazioni fiscali (comprese quelle con funzione ambientale). Per tali tipi di disposizioni, infatti, trattandosi di norme derogatorie in *pejus*, sembra sussistere la funzione di garanzia assoluta dall'art. 23 della Costituzione, con la conseguenza che esse dovranno essere adottate con norma di legge o, almeno, con norma regolamentare attuativa di disposizione di legge.

<sup>93</sup> In tal senso, tra gli altri, F. MOSCHETTI, op. e loco ult. cit.; F. FICHERA, op. ult. cit., p. 140; A. FEDELE, op. e loco ult. cit.

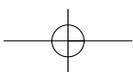
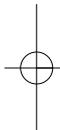
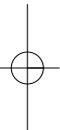
<sup>94</sup> Le Regioni, invece, come si è affermato, potranno certamente introdurre agevolazioni nell'ambito della potestà legislativa di cui sono dotate.

## Bibliografia

- AA. VV., *Atti del Convegno di studi su "Aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali"*, in "Rass. trib.", 2003, 6-bis;
- AA. VV., *La tassazione ambientale*, a cura di F. Marchetti (Roma, 1995);
- AA.VV., *Atti del convegno di studi su "L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione"*, in "Rass. trib.", 2003, 1-bis;
- AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in "Enc. giur. Treccani" (Roma, 2002), p. 2;
- ID., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1975, I, 351;
- AMATUCCI F., *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale* (Napoli, 1993);
- AUSIELLO ORLANDO C., *Studi sull'ordinamento e la legislazione regionale*, Milano, 1954;
- BARDE - GERELLI, *Economia e politica dell'ambiente* (Bologna, 1990);
- BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte* (Padova, 1957);
- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in "Rass. trib.", 2002, 2, p. 431 ss.;
- BERLIRI A., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in "Studi per A.D. Giannini" (Milano, 1961), p. 139 ss.;
- BIANCHI - CORDINI, *Comunità europea e protezione dell'ambiente* (Padova, 1983);
- BORIA P., voce: *Sistema tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.* (Torino, 1997), XIV, p. 29 ss.
- BRESSO, *Pensiero economico e ambiente* (Torino, 1982);
- BUSCEMA A., *La potestà tributaria della Regione siciliana*, in "Atti del convegno su «Trent'anni di finanza della Regione siciliana»", Palermo 1979;
- ID., *Problemi delle norme di attuazione dello Statuto siciliano in materia finanziaria*, in "La finanza pubblica", 1965, 1-2, p. 9;
- BUTTI, *L'ordinamento italiano e il principio "chi inquina paghi"*, in "Riv. giur. amb.", 1990, p. 411 ss.;
- CAPELLI, *Per una disciplina uniforme delle sanzioni in materia ambientale nell'Europa comunitaria*, in AA.VV., *Atti del convegno nazionale di Gubbio, 5-6-7 ottobre 1990* (Roma, 1992), p. 120;
- CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in "Rass. trib.", 2004, 4, p. 1201 ss.;
- CELLERINO, *L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1991, 4, p. 666 ss.;
- COCIANI S. F., *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in "Riv. dir. trib.", 2004, 7-8, p. 823 ss.;
- CORDINI, *Diritto ambientale comparato* (Padova, 2002);
- CUVA A., *L'autonomia finanziaria della Regione siciliana - i limiti e le ipotesi di riforma*, Palermo, 1999;
- DAGNINO A., *La soggettività tributaria passiva dello stato e degli altri enti pubblici*, in "Dir. prat. trib.", 2004, I, p. 747 ss.;
- DE CESARIS, *Le politiche comunitarie in materia di ambiente*, in AA. VV., *Dir. ambientale comunitario* (Milano, 1995), p. 46 ss.;
- DE FINA S., *Autonomia legislativa della Regione siciliana*, Milano, 1957;
- DE MITA E., *Fisco alla prova dell'ambiente*, in "Il sole 24 ore", 1 giugno 2003, p. 23
- DE TOCQUEVILLE A., *Scritti politici*, a cura di N. Matteucci (Torino, 1969), II vol.;
- DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici* (Torino, 2000);
- DI BUCCI V., *Aiuti di stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in "Rass. trib.", 2003, 6-bis, p. 2325;
- DI PACE M., *La tassazione ambientale - Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in questa rivista, 2002, 1, p. 160 ss.;
- DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'ambiente e aree naturali protette* (Torino, 1997), p. 38;
- FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 2004, 7 - 8, p. 889 ss.;
- ID., *Manuale di diritto tributario, parte generale* (Padova, 1999), p. 48.
- FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario* (Torino, 2003);
- FAZIO, *Leggi dello Stato e leggi della Regione*, in "Nuova rassegna", 1948, p. 42;
- FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca (Bologna - Roma, 1978);

- ID., *La potestà normativa degli enti locali*, in "Riv dir. trib.", 1998, I, p. 110 ss.;
- ID., *Prestazioni imposte*, in "Enc. giur.", XXIV (Roma, 1991);
- ID., *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili* (Napoli, 1966);
- FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in "Riv dir. trib.", 1998, p. 472;
- FICARI V., "Scintille" di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in "Rass. trib.", 2002, 4, p. 1226 ss.;
- ID., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in "Rass. trib.", 2001, 5, p. 1284 ss.;
- FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1998, I, p. 84 ss.;
- ID., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale* (Napoli, 1973);
- ID., *Le agevolazioni fiscali* (Padova, 1990);
- FIMIANI, *La tutela dell'ambiente nell'ordinamento comunitario e nazionale* (Pescara, 1997);
- GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in "Rass. trib.", 2002, 6, p. 2007 ss.
- ID., *Giustizia sociale e giustizia fiscale*, relazione presentata in occasione del Convegno di studi su *Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna, 26-27 settembre 2003;
- ID., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in "Rass. trib.", 2002, 2, p. 585 ss.;
- GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in "Rass. trib.", 1999, 1, p. 115 ss.;
- GIAMPIETRO, *La responsabilità per danno all'ambiente* (Milano, 1988);
- GIANNINI M. S., *Sulla potestà normativa in materia tributaria (in particolare della Regione siciliana)*, in "Giur. compl. Cass.", 1949;
- ID., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1957, I, p. 10 ss.;
- GIOVANNINI A., *Normazione regionale in materia tributaria*, in "Rass. trib.", 2003, 4, p. 1167;
- GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in "Riv. dir. trib.", 2003, I, p. 597 ss.;
- GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario* (Milano, 1998);
- IFA (INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION), *Tax Incentives as an Instruments for Achievement of Governmental Goals* (Deventer, 1976), LXI;
- JAZZETTI, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in "Riv. dir. amb.", 1995, p. 46 ss.;
- LA BARBERA, *Lineamenti di diritto pubblico della Regione siciliana* (Milano, 1965);
- LA LOGGIA E., *La potestà tributaria regionale*, in "Boll. Cassa di risparmio", febbraio, 1951;
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali* (Milano, 1968);
- ID., *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1993, I, p. 560 ss.
- ID., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci* (Padova, 1994), p. 401 ss.
- ID., *Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali*, in "Riv dir. trib.", 1993, II, p. 1259.
- LAROMA JEZZI P., *I tributi ambientali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario, parte speciale* (Milano, 2002), p. 319 ss.
- LICCARDO G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - atti del convegno «I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"»* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. Uckmar (Padova, 2000), p. 227 ss.
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria* (Torino, 1991);
- MARTINES T., *Questioni e dibattiti sulla legislazione regionale siciliana*, in "Riv. trim. dir. pubbl.", 1954;
- MCDANIEL P.R. - SURREY S.S., *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study* (Deventer, 1985);
- MCILWAIN C. H., *Costituzionalismo antico e moderno*, trad. it. (Bologna, 1990);
- MELI, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 218 ss.;
- MENTI F., *Ambiente ed imposizione tributaria - il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi* (Padova, 1999);
- MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, tomo II (Padova, 1969);
- MOSCHETTI F., *Problemi di legittimità costituzionale: i principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in "Rass. trib.", 1986, I, p. 355;
- MOSCHETTI - ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in "Dig. disc. priv., sez. comm." (Torino, 1988), I, p. 73;

- MUSU I., *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1999, 2, p. 149 ss.;
- OATES, *Environmental Federalism and the European Union: some reflections*, in "The European Union Review", 1998, 3, p. 3 ss.;
- OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement* (Paris, 1989) ;
- ID., *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices* (Paris, 1984);
- PARLATO A., *L'accertamento dei tributi locali*, in *Autonomia impositiva degli enti locali - Atti del convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982* (Padova, 1983);
- ID., *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - atti del convegno «I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"»* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. Uckmar (Padova, 2000), p. 219 ss.;
- ID., *Trent'anni di finanza della Regione siciliana*, Palermo, 1979;
- PATTI, *La tutela civile dell'ambiente* (Padova, 1979), p. 178 ss.;
- PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I (Padova, 1994), p. 449 ss.;
- PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, relazione pronunciata nel convegno di studio su *Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna, 26-27 settembre 2003, p. 3 dello stampato;
- PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente* (Milano, 1996);
- PIERANDREI, *Prime osservazioni sull'autonomia finanziaria delle Regioni e sull'esperienza siciliana*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1949, 1, p. 280 ss.;
- PILLITU, *Profili costituzionali della tutela ambientale nell'ordinamento comunitario europeo* (Perugia, 1992);
- RASTELLO L., *Diritto tributario. Principi generali* (Padova, 1994);
- ROCCATAGLIATA F. - MEDICI S., *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in "Riv. it. dir. pubbl. comunitario", 1998, p. 619 ss.;
- ROLLE G., *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione europea*, in "Dir. prat. trib.", 1999, III, p. 5 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario* (Milano, 1996);
- SACCHETTO C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - atti del convegno «I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"»* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. Uckmar, cit., p. 801 ss.;
- SALEMI, *L'attività legislativa della Regione siciliana*, in "Nuova rassegna", 1948, p. 821;
- SALVIA, *Gli strumenti giuridici della tutela dell'ambiente*, in "Nuova rassegna", 1993, p. 209 ss.;
- SICA, *Configurazioni e limiti della potestà normativa attribuita all'Assemblea regionale siciliana dagli artt. 14, 17 e 36 dello Statuto*, in "Foro padano", 1948, IV, p. 194 ss.;
- SICO, *Sussidiarietà*, in "Enc. dir.", agg., V (Milano, 2001), p. 1062 ss.;
- SPAGNA MUSSO, *Giurisprudenza dell'Alta corte per la Regione siciliana*, in "Rass. dir. pubbl.", 1956, I, p. 470 ss.;
- STEFANI G., *Il decentramento fiscale ed il principio di sussidiarietà*, in "Fin. loc.", 2003, p. 358 ss.;
- STROZZI, *Il ruolo del principio di sussidiarietà nel sistema dell'Unione europea*, in "Riv. it. dir. pubbl. com.", 1993, p. 59 ss.;
- SUCCIO R., *Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti*, in "Dialoghi di dir. trib.", 2004, 6, p. 931 ss.;
- SURREY S.S., *Pathways to Tax Reform* (Cambridge, 1973);
- TARANTINI G., *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 732 ss.;
- UCKMAR V., *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in "Studi per A.D. Giannini" (Milano, 1961), p. 927 ss.;
- VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in "Rass. trib.", 2003, 5, p. 1614 ss.;
- VON HAYEK F. A., *Legge, legislazione e libertà - critica dell'economia pianificata*, ed. it. (Milano, 2000), p. 48 ss.;
- ZINGALI G., *Diritto tributario della Regione siciliana* (Milano, 1953);





## La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali

Filippo Alessandro Cimino

1. I tributi regionali: il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - 2. (segue): l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili - 3. (segue): il tributo ambientale istituito dalla Regione Siciliana - 4. I tributi provinciali: il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente - 5. I tributi comunali: la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (cd. tariffa "Ronchi") - 6. (segue): la tariffa per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto.

### 1. I tributi regionali: il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

L'art. 3, commi da 24° a 41°, della L. 28/12/1995, n. 549, ha istituito, a decorrere dal 1° gennaio 1996, il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti solidi in discarica, al fine di incentivare la minore produzione dei rifiuti ed il recupero dagli stessi di materia prima e di energia<sup>1</sup>.

In Italia la percentuale di rifiuti destinata ad impianti di riciclaggio o ad inceneritori è alquanto modesta; la maggior parte dei rifiuti solidi è infatti conferita nelle discariche, spesso abusive.

Si deve altresì rilevare che gli impianti di incenerimento esistenti sono poco numerosi e spesso obsoleti, poiché non prevedono forme di recupero dell'energia prodotta durante il processo di distruzione dei rifiuti<sup>2</sup>.

Al fine di risolvere i problemi evidenziati, il legislatore ha istituito il tributo in commento: "speciale" proprio perché finalizzato ad uno scopo particolare da realizzare mediante l'impiego del gettito, il quale rimane vincolato quanto alla sua destinazione<sup>3</sup>.

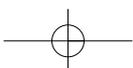
Segnatamente, il 90% del gettito è attribuito alle Regioni, ed il rimanente 10% è destinato alle Province. Una quota pari al 20% del gettito spettante alle Regioni affluisce

<sup>1</sup> PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", Milano, 1996, pag. 184 ss., osservano che "il tributo sulle discariche ... si configura con caratteri morfologici di natura sicuramente ambientale, talché si è rilevato come con simile previsione normativa sia stata introdotta la prima vera imposta ecologica italiana. Infatti il prelievo in esame tende a riequilibrare le diseconomie esterne derivanti dai costi ambientali determinati dal fatto che la quasi totalità dei rifiuti solidi viene accolta nelle discariche". Per una prima ricostruzione del tributo, FERGOLA, "Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi", in *Il fisco*, 1996, n. 2, pag. 446 ss.

<sup>2</sup> "La produzione di rifiuti è fenomeno che si pone in stretta relazione con il processo di sviluppo economico e sociale e con i cambiamenti della qualità della vita. Ciò richiede una simmetrica evoluzione dei processi e delle tecniche di smaltimento e della disciplina di questi, per evitare che la produzione di rifiuti si traduca in irreversibili compromissioni dell'ambiente e, in definitiva, del diritto alla salute. La previsione di incidere con lo strumento impositivo nella produzione di rifiuti con lo scopo di ridurre la quantità e di incentivare il recupero da essi di materia prima e di energia, lascia inalterato il problema di fondo dei meccanismi che governano la produzione e l'impatto ambientale che ne deriva". In questi termini, MENTI, "Ambiente ed imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti", Padova, 1999, pag. 2.

<sup>3</sup> Cfr. VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 5, pag. 1645.

È stato rilevato che nella più recente legislazione, soprattutto in materia di finanza territoriale e proprio in relazione a taluni tributi ambientali, (ad esempio, tassa rifiuti solidi urbani o tariffa, tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica, imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili) va emergendo, con sempre maggiore vigore, la tendenza all'introduzione di vincoli di destinazione per determinati prelievi: in tal senso, DEL FEDERICO, "Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici", Torino, 2000, pag. 189 ss.



sce in un apposito fondo destinato a favorire la minore produzione di rifiuti, le attività di recupero di materie prime e di energia, con particolare riguardo a quei soggetti che realizzano sistemi di smaltimento alternativi alle discariche o che si occupano della bonifica di suoli inquinati (comprese le aree industriali dismesse) o che, più in generale, si attivano per la tutela ed il recupero dell'ambiente<sup>4</sup>.

Il presupposto del tributo è costituito dal deposito in discarica dei rifiuti solidi<sup>5</sup>, compresi i fanghi palabili<sup>6</sup>.

Soggetto passivo dell'imposta è il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo, che ha obbligo di rivalsa nei confronti dei privati che conferiscono direttamente i rifiuti e dei Comuni, in quanto gestori del servizio di nettezza urbana<sup>7</sup>.

La base imponibile è costituita dalla quantità dei rifiuti conferiti in discarica sulla base delle annotazioni contenute in appositi registri contabili<sup>8</sup>.

L'ammontare dell'imposta è fissato con legge regionale per chilogrammo di rifiuti conferiti<sup>9</sup>; il tributo è determinato moltiplicando l'ammontare dell'imposta per il quantitativo, espresso in chilogrammi, dei rifiuti conferiti in discarica.

<sup>4</sup> L'impiego delle risorse è disposto dalla Regione, con propria deliberazione, nell'ambito delle destinazioni indicate dalla legge, ad eccezione delle risorse derivanti dalla tassazione dei fanghi di risulta, le quali sono destinate ad investimenti di tipo ambientale riferibili ai rifiuti del settore produttivo soggetto al predetto tributo (art. 3, co. 2°°, L. n. 549/1995).

È stato osservato che lo scopo enunciato e posto a giustificazione del tributo risulta del tutto marginale, poiché si inserisce all'interno di un complesso di altri obiettivi, per la realizzazione dei quali viene destinata una quota modesta del gettito del tributo: VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1646. In argomento, v. altresì MENTI, "Ambiente ed imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti", cit. pag. 11.

<sup>5</sup> Per la definizione di rifiuti solidi, l'art. 3, co. 2°°, della L. 549/1995 rinvia all'art. 2 del D.P.R. n. 915/1982, e cioè ai rifiuti urbani, speciali, tossici e nocivi, con esclusione dei rifiuti elencati nei commi 5° e 6° del citato articolo.

<sup>6</sup> Si è osservato che nella produzione di rifiuti non sarebbe ravvisabile una manifestazione di capacità contributiva economicamente valutabile. "Ravvisare nella quantità di rifiuti depositati in discarica per lo smaltimento una situazione indice di ricchezza non è facile. Basti la constatazione che lo smaltimento in discarica determina semplicemente l'eliminazione del rifiuto come tale": in tal senso, MENTI, "Ambiente ed imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti", cit., pag. 3.

A tale considerazione si è obiettato che "non è affatto da escludere che il legislatore, nell'introdurre il tributo in questione, si sia mosso proprio lungo quella direttrice interpretativa ... tesa ad ammettere l'assunzione, quali presupposti d'imposta, anche di fatti che non rappresentano un elemento patrimoniale o un arricchimento del soggetto passivo. In una tale ottica ci troveremmo, quindi, di fronte ad un primo, timido, tentativo di spostare il baricentro del prelievo impositivo verso diverse manifestazioni di capacità contributiva quali, in particolare, quella rappresentata dalla produzione di rifiuti dannosi per l'ambiente, nella quale non può ritenersi del tutto estranea una valenza anche in termini economici": v. LAROMA JEZZI, "I tributi ambientali", in RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 2002, pag. 326-327.

Segnatamente, si è ritenuto che anche l'utilizzazione più o meno ampia da parte di ciascuno dell'ambiente, attraverso comportamenti ed abitudini che determinano danni al medesimo, ovvero comportino il consumo o la fruizione di risorse naturali, possa costituire un indice di capacità contributiva che si affianchi a quelli impiegati tradizionalmente per la ripartizione degli oneri fiscali; in argomento, PERRONE-CAPANO, "L'imposizione e l'ambiente", in "Trattato di diritto tributario" diretto da Amatucci, Padova, 1994, tomo I, pag. 481.

<sup>7</sup> Ai sensi di commi 32° e 40° dell'art. 3 L. n. 549/1995, sono soggetti passivi anche il gestore dell'impianto di incenerimento senza recupero di energia e chiunque eserciti attività di discarica abusiva o abbandoni, scarichi o effettui deposito incontrollato di rifiuti.

È stato correttamente rilevato che l'esatta individuazione della figura del gestore come colui che gestisce direttamente l'attività di stoccaggio definitivo porta alla considerazione che tale soggetto può non coincidere con il proprietario della discarica e, comunque, non coincide mai con il soggetto-impresa che svolge la propria specifica attività (la movimentazione e separazione dei rifiuti, ad esempio) nell'ambito della discarica in base ad un contratto di appalto stipulato con il gestore della discarica stessa: v. INTERDONATO, "Tributi regionali", in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, p. 95.

<sup>8</sup> Tali registri sono tenuti in attuazione degli artt. 11 e 19 del D.P.R. n. 915/1982.

<sup>9</sup> Le tariffe sono adottate con legge regionale entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo. In caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle Regioni entro la data predetta, si intende prorogata la misura vigente.

I limiti massimi e minimi del tributo entro i quali può oscillare la determinazione regionale sono analiticamente individuati dall'art. 3, co. 29°, della L. n. 549/1995.



Le aliquote sono differenziate in ragione del diverso impatto ambientale dei rifiuti, e può essere applicato un coefficiente correttivo che tenga conto del peso specifico, della qualità e delle condizioni di conferimento dei rifiuti ai fini della commisurazione dell'incidenza sul costo ambientale<sup>10</sup>.

Il tributo è dovuto nella misura del 20% ove si tratti di rifiuti bruciati in impianti di incenerimento e sugli scarti degli impianti di riciclaggio.

Il gestore della discarica è tenuto al versamento del tributo entro il mese successivo alla scadenza del trimestre solare in cui sono state effettuate le operazioni di deposito.

Nei termini per effettuare il versamento relativo all'ultimo trimestre dell'anno, il gestore deve altresì presentare una dichiarazione con l'indicazione delle quantità complessive dei rifiuti conferiti nell'anno e dei versamenti effettuati.

Le attività di accertamento e di controllo sono attribuite ad appositi funzionari provinciali che possono procedere ad accessi, ispezioni e verifiche nei luoghi in cui viene svolta l'attività, dietro rilascio di apposita autorizzazione del capo dell'Ufficio<sup>11</sup>.

L'accertamento, la riscossione, i rimborsi, ed il contenzioso amministrativo sono disciplinati con legge della Regione.

Le controversie concernenti l'imposta sono soggette alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

La dottrina ha rilevato che si tratta di tributo con funzione disincentivante e parziale vincolo di gettito; pertanto esso non si configura come prelievo commutativo, bensì contributivo<sup>12</sup>.

Si è altresì osservato che la funzione ambientale sottesa al tributo – favorire la raccolta differenziata ed il riciclaggio dei rifiuti – è realizzata attraverso il meccanismo indiretto della rivalsa e, che essa, comunque, rimane esterna al presupposto (individuato nell'esercizio dell'attività economica di impresa di stoccaggio dei rifiuti) e rileva come finalità extrafiscale<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Detto coefficiente di correzione è stabilito dal Ministro dell'ambiente, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato e con il Ministro della sanità.

<sup>11</sup> La Guardia di finanza coopera con i funzionari provinciali per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle connesse violazioni, procedendo di propria iniziativa o su richiesta delle Regioni o Province.

<sup>12</sup> GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", in *Rassegna tributaria*, 1999, n. 1, pag. 127, nt. 20.

<sup>13</sup> GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 127, nt. 20.

In senso contrario, LAROMA JEZZI, "I tributi ambientali", cit., pag. 326, il quale rileva che la ricostruzione come imposta di scopo sembra trascurare tre aspetti fondamentali della fattispecie impositiva: 1) il presupposto è costituito dal deposito dei rifiuti in discarica; 2) la rivalsa obbligatoria comporta la traslazione dell'onere impositivo sul soggetto che produce i rifiuti da depositare successivamente in discarica; 3) la quantificazione in concreto del prelievo dipende dal diverso impatto ambientale dei rifiuti depositati. Queste caratteristiche inducono l'A. a ritenere che si tratti di un'imposta ambientale in senso stretto, ovvero di un tributo che non ha il fine di finanziare pubbliche attività di interesse ambientale, ma che svolge la propria funzione di disincentivazione dei comportamenti inquinanti assumendo quest'ultimi come veri e propri presupposti impositivi.

VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1646, qualifica il tributo come "ambientale in senso stretto, posto che la sua funzione ambientale entra a far parte del presupposto; invero, l'immissione in discarica dei rifiuti quale fatto giustificativo del tributo, si basa sugli effetti negativi che produce nell'ambiente rendendo necessario lo smaltimento".

Sulla distinzione tra tributi ambientali e tributi con funzione ambientale, v. GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 115 ss.



Il legislatore, al fine di evitare che l'adozione del tributo possa comportare una involontaria promozione dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche abusive, ha previsto un articolato sistema sanzionatorio sia in funzione preventiva, che repressiva<sup>14</sup>.

Segnatamente il soggetto tenuto al pagamento del tributo è identificato in chiunque eserciti, ancorché in via non esclusiva, l'attività di discarica abusiva ed in chiunque abbandoni, scarichi o effettui deposito incontrollato di rifiuti. Tale soggetto è altresì obbligato a procedere alla bonifica ed alla rimessa in pristino dell'area.

Oltre alle sanzioni previste in generale per le ipotesi ordinarie<sup>15</sup>, si applica la sanzione amministrativa pari a tre volte l'ammontare del tributo medesimo.

Sono inoltre previste delle responsabilità congiunte nel pagamento della tassa e delle relative sanzioni per gli smaltitori abusivi di rifiuti insieme al proprietario del terreno ove lo smaltimento ha avuto luogo, considerando altresì le sanzioni penali previste per questo tipo di attività.

## 2. (segue): l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili

L'art. 90 della L. 21/11/2000, n. 342, ha previsto, a decorrere dall'anno 2001, l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili<sup>16</sup>.

Il tributo trova degli antecedenti storici nell'imposta erariale sugli aeromobili di cui all'art. 10 del D.L. 27/04/1990, n. 90, convertito dalla L. 26/06/1990, n. 165, e nell'imposta erariale regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili di cui all'art. 18 della L. 27/12/1997, n. 449<sup>17</sup>.

Nella previsione della L. n. 342/2000, il tributo è destinato ad applicarsi in tutte le Regioni e le Province autonome.

Il suo gettito è finalizzato "prioritariamente" (pertanto, non esclusivamente) al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico, alla realizzazione di interventi di disinquinamento acustico, nonché all'erogazione di sovvenzioni ed indennizzi alle popolazioni residenti nelle zone limitrofe agli aeroporti, le quali subiscono danni per l'elevato tasso di rumorosità<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> Sul punto, PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 188 ss.; GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 127, nt. 20.

<sup>15</sup> Per l'omessa o infedele registrazione delle operazioni di conferimento in discarica si applica la sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento del tributo relativo all'operazione. Per l'omessa o infedele dichiarazione si applica la sanzione da lire duecentomila a lire un milione. Le sanzioni sono ridotte ad un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente e contestuale pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione (art. 3, co. 31°, L. 549/1995): in argomento, INTERDONATO, "Tributi regionali", cit., p. 97.

<sup>16</sup> Per una prima ricostruzione del tributo, BARONE-RICCIARDELLI, "Prime impressioni sulla nuova imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili", in *Tributi locali e regionali*, 2001, pag. 25 ss.

<sup>17</sup> Entrambi i tributi avevano il medesimo presupposto; mentre il primo, però, era un tributo erariale il cui gettito era solo parzialmente vincolato, viceversa il gettito del tributo regionale era interamente devoluto alle Regioni per il finanziamento di progetti a tutela di coloro che avevano subito danni dal rumore degli aeromobili. In argomento, PICCIAREDDA-SELICATO "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 169 ss.; GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 128, nt. 21; INTERDONATO, "Tributi regionali", cit., p. 99.

<sup>18</sup> Il dato normativo, in particolare, fa riferimento alle "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 15 novembre 1997".

La popolazione residente nelle aree aeroportuali subisce gli effetti della cd. "sindrome da rumore" che provoca disturbi al sistema neurovegetativo come restrizione dei capillari e danni all'udito.

La ripartizione del gettito dell'imposta viene effettuata al proprio interno da ciascuna Regione e Provincia autonoma sulla base dei programmi di risanamento e di disinquinamento acustico presentati dai Comuni dell'intorno aeroportuale ed elaborati sui dati rilevati dai sistemi di monitoraggio acustico realizzati in conformità al decreto del Ministro dell'ambiente del 20 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 225 del 24 settembre 1999.



Alcuni degli aspetti peculiari del tributo, come quelle definite “modalità applicative dell'imposta”, sono rimessi a strumenti normativi successivi e subordinati (Decreti del Ministro delle finanze, di concerto col Ministro dei trasporti e della navigazione e con il Ministro dell'ambiente, sentita la Conferenza Stato Regioni), sul cui contenuto la legge non fornisce alcun parametro<sup>19</sup>.

Il presupposto del tributo, dovuto ad ogni Regione o Provincia autonoma, è costituito dal decollo e dall'atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili<sup>20</sup>.

Il pagamento dell'imposta è escluso per gli aeromobili e gli aeroporti militari, nonché per i voli di Stato, sanitari e di emergenza.

Soggetto passivo dell'imposta è l'esercente l'aeromobile civile<sup>21</sup>. Il versamento deve essere effettuato entro il quinto giorno del mese successivo, in ragione del numero complessivo dei decolli e degli atterraggi effettuati nel trimestre precedente.

L'ammontare dell'imposta dipende dalle caratteristiche dei singoli aeromobili civili in relazione ai rispettivi livelli di emissioni sonore<sup>22</sup>.

È prevista anche la possibilità di ulteriore incremento, con legge regionale, degli importi fino al 15% nel caso in cui gli atterraggi o i decolli avvengano in fasce orarie di maggiore utilizzazione, la cui identificazione è rimessa esclusivamente alla individuazione del Ministro dei trasporti.

Alle Regioni ed alle Province autonome sono altresì conferiti i poteri di variazione degli importi dell'imposta, sia per adeguarla alle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo, sia in relazione alla densità abitativa delle zone limitrofe all'aeroporto<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> In senso critico, cfr. LAROMA JEZZI, “I tributi ambientali”, cit., pag. 329 ss.

<sup>20</sup> Il fatto assunto a base della determinazione del prelievo viene individuato nella emissione sonora dell'aeromobile (art. 92, co. 1°, L. n. 342/2000). È stato osservato che “non è difficile rilevare che la rumorosità assunta ad elemento causativo del tributo mal si concilia con la concezione solidaristica della capacità contributiva. Le emissioni sonore che provengono dagli aeromobili sono tuttavia configurabili come fatto suscettibile di valutazione economica, nel senso che producono un danno ambientale i cui effetti devono essere rimossi o compensati. Pertanto tale tributo pur non rispondendo alla concezione tradizionale della capacità contributiva, risulta agevolmente giustificabile in base al principio chi inquina paga, concepito come uno dei possibili criteri di riparto”: VERRIGNI, “La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali”, cit., pag. 1651-2.

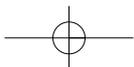
<sup>21</sup> L'esercente l'aeromobile civile si identifica in colui che assume l'esercizio dell'aeromobile, ai sensi dell'art. 874 cod. nav.

<sup>22</sup> La base imponibile è determinata, in ragione del numero dei decolli e degli atterraggi, in funzione del peso di ciascun veicolo e delle caratteristiche tecniche dell'emissione sonora, così come indicata nelle norme sulla certificazione acustica internazionale.

Segnatamente l'imposta è determinata nelle seguenti misure: a) classe 1: lire 479 per ogni tonnellata o frazione di tonnellata per le prime 25 tonnellate e lire 631 per ogni successiva tonnellata o frazione di peso massimo al decollo per i velivoli subsonici a reazione e ad elica senza certificazione acustica; b) classe 2: lire 359 per ogni tonnellata o frazione di tonnellata per le prime 25 tonnellate e lire 473 per ogni successiva tonnellata o frazione di peso massimo al decollo per i velivoli subsonici a reazione aventi le caratteristiche indicate nel capitolo 2 dell'allegato XVI alla Convenzione internazionale per l'aviazione civile, stipulata a Chicago il 7 dicembre 1944, di cui al decreto legislativo 6 marzo 1948, n. 616; c) classe 3: lire 120 per ogni tonnellata o frazione di tonnellata per le prime 25 tonnellate e lire 158 per ogni successiva tonnellata o frazione di peso massimo al decollo per i velivoli subsonici a reazione aventi le caratteristiche indicate nel capitolo 3 dell'allegato XVI alla Convenzione citata alla lettera b) ad elica muniti di certificazione acustica.

<sup>23</sup> In dottrina è stato osservato che si deve prendere atto “del ruolo autonomistico della legislazione regionale come riconosciuto alle misure minima e massima delle aliquote. Sono da subito prospettabili interventi disincentivanti ricorrendo ad un'aliquota maggiore di quella già prevista così come interventi agevolativi con variazione in diminuzione: il primo caso, astrattamente ipotizzabile, darebbe, però, luogo ad un aggravio probabilmente penalizzante per il traffico aereo nonché ad una misura almeno apparentemente irragionevolmente limitativa della libertà di circolazione; il secondo caso, permetterebbe, invece, di valorizzare l'elemento territoriale, demografico e naturalistico che anche a livello afferisce alla competenza esclusiva della Regione”: FICARI, “Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)”, in *Rassegna tributaria*, 2001, n. 5, pag. 1307-8.

Più in generale, sul ruolo della legislazione regionale in materia tributaria, GIOVANNINI, “Normazione regionale in materia tributaria”, in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 4, pag. 1165 ss.; CARINCI, “Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea”, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 4, pag. 1201 ss.



Agli Enti impositori è stato riconosciuto il potere di introdurre una sanzione amministrativa fino ad un massimo di euro 1032,91, applicando i criteri stabiliti dalla L. 24/11/1981, n. 689, nei confronti degli esercenti degli aeromobili che risultino avere superato soglie predefinite di standard massimo di rumore (anche queste definite in sede di normazione secondaria)<sup>24</sup>.

A differenza di molti tributi ambientali aventi una connotazione commutativa, il tributo in esame non è in alcun modo collegato all'esercizio di un'attività della Pubblica Amministrazione<sup>25</sup>.

Il tributo presenta le caratteristiche di un tributo ambientale in senso proprio, ed appare conforme al principio comunitario "chi inquina paga"<sup>26</sup>. Questa caratterizzazione può essere desunta:

sia dal parziale vincolo del gettito (per la realizzazione di opere di disinquinamento acustico e per il risarcimento dei soggetti danneggiati);

sia dallo stesso presupposto, costituito dalla produzione di un agente inquinante (l'emissione sonora);

sia dalla circostanza che il prelievo aumenta in ragione della crescita dell'impatto negativo sull'ambiente (l'imposta è graduata in relazione al maggiore o minore rumorosità degli aeromobili)<sup>27</sup>.

### 3. Il tributo ambientale istituito dalla Regione Siciliana

La Regione Sicilia, con l'art. 6 della L. reg. 26/03/2002, n. 2 ("Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002"), ha introdotto un peculiare "tributo ambientale"<sup>28</sup>.

Secondo il dato normativo, ciò che caratterizza tale tributo ambientale è il suo scopo ed il vincolo di destinazione del gettito;

lo scopo è finanziare investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio della Regione Siciliana, nelle quali è contenuto il gas metano;

<sup>24</sup> In relazione ad altri profili sanzionatori, l'art. 94 della L. n. 342/2000 prescrive: "Per l'omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta. Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100 per cento della maggiore imposta dovuta. Se l'errore o l'omissione attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta si applica la sanzione da lire 500.000 a lire 2.000.000. Per omesso versamento del tributo è dovuta la sanzione nella misura stabilita dall'articolo 13, co. 1°, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Per le modalità di irrogazione delle sanzioni si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 472 del 1997".

<sup>25</sup> V. VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1651.

<sup>26</sup> In senso conforme LAROMA JEZZI, "I tributi ambientali", cit., pag. 331, e VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1652-3. In senso contrario, FICARI, "Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)", cit., pag. 1307, il quale osserva che "in tale esperienza normativa il legislatore tributario (statale) abbia valutato la finalità ambientale come esterna e non interna al presupposto dell'imposta medesima anche alla luce della destinazione del gettito al disinquinamento acustico della parte del territorio interessata e dell'eventuale indennizzo della popolazione danneggiata. Nell'attuale configurazione dell'imposta l'esercizio dell'aeromobile nella fase del decollo e dell'atterraggio non manifesta alcuna forza economica o, comunque, una forza economica diversa da quella già assoggettata a tassazione mediante l'imposizione sui proventi derivanti dall'attività di trasporto tout court. Ciò significa che, sotto il profilo del presupposto, l'imposta rappresenta un tributo di scopo con funzione indennitaria e non un vero e proprio tributo ambientale".

<sup>27</sup> Può affermarsi che l'obiettivo della tassazione è stimolare le industrie aerospaziali a far uso di tecnologie eco-compatibili, disincentivando l'impiego di aerei rumorosi.

<sup>28</sup> In argomento, CIARLO, "La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito", in *Quaderni costituzionali*, 2002, pag. 808 ss.



il gettito è destinato al finanziamento di iniziative volte alla salvaguardia, alla tutela e al miglioramento della qualità dell'ambiente con particolare riguardo alle aree interessate dalla presenza di tali condotte.

Nell'intenzione del legislatore regionale, l'introduzione del tributo in esame sarebbe pertanto giustificata dall'esigenza di ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dai gasdotti<sup>29</sup>.

La presenza delle condotte, infatti, sarebbe causa di un duplice danno: un danno immediato, in quanto reca una limitazione all'uso del territorio; ed un danno prevedibile, legato ad attività di manutenzione o riparazione che si presumono dannose per l'ambiente<sup>30</sup>.

Il presupposto del tributo è definito come *"la proprietà dei gasdotti, nei quali è contenuto il gas, ricadenti nel territorio della Regione Siciliana"*<sup>31</sup>;

i soggetti passivi sono *"i proprietari dei gasdotti"* di cui sopra *"che effettuano almeno una delle seguenti attività: trasporto, distribuzione, vendita, acquisto"*<sup>32</sup>;

la base imponibile *"è costituita dal volume dei gasdotti, misurato in metri cubi, classificabili in condotte di prima specie, ai sensi del decreto ministeriale 24 novembre 1984, recante norme di regolamentazione, ai fini della sicurezza, degli impianti di trasporto e di distribuzione di gas naturale a mezzo di condotte"*<sup>33</sup>.

Attraverso la determinazione dei criteri che individuano la base imponibile, il legislatore ha introdotto una precisa delimitazione del presupposto.

Esso non è costituito dalla proprietà di tutti i gasdotti contenenti il gas e ricadenti nel territorio della Regione, bensì solo dalla proprietà delle *"condotte di prima specie, ai sensi del decreto ministeriale 24 novembre 1984"*.

Segnatamente, si tratta dei soli gasdotti aventi maggiore pressione di esercizio, che costituiscono la continuazione dei gasdotti che importano il gas metano dal Nord-Africa. Tutti i gasdotti minori presenti nel territorio della regione sono invece esclusi da imposizione<sup>34</sup>.

<sup>29</sup> Dal dato normativo, si evince l'esplicita vocazione ambientale del tubatico siciliano.

In generale, sui tributi ambientali GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 115 ss.; VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1614 ss.

<sup>30</sup> È opportuno ricordare che le vigenti disposizioni normative obbligano il proprietario delle condotte a provvedere a proprie spese al ripristino delle condizioni ambientali qualora esse risultassero compromesse da accidentali disfunzioni degli impianti.

<sup>31</sup> Ai fini del tributo, per gasdotto si intende l'insieme di tubi, curve, raccordi, valvole ed altri pezzi speciali uniti tra loro per il trasporto e la distribuzione del gas naturale (art. 6, co. 5°).

FICARI, "Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari", in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 4, pag. 1234, rileva che *"ove ci si soffermi sull'individuazione normativa del presupposto di cui si tratta si può osservare come il riferimento non sia stato fatto al passaggio del gas ma all'apprestamento ed alla presenza sul territorio regionale di strutture di trasporto del medesimo; in altri termini si sarebbe di fronte ad un presupposto peculiare ma che potrebbe essere ragionevolmente ritenuto espressivo di capacità contributiva ed economicamente valutabile con identica ragionevolezza"*.

<sup>32</sup> L'art. 6, co. 10°, statuisce che il tributo è dovuto dai soggetti passivi per anno solare proporzionalmente ai mesi dell'anno nei quali si è protratta la proprietà; a tal fine il mese durante il quale la proprietà si è protratta per almeno quindici giorni è computato per intero.

<sup>33</sup> Il tributo è selettivo con riguardo alle condotte tassate e, di conseguenza, anche rispetto agli operatori coinvolti; l'unico soggetto colpito risulterebbe, infatti, la Snam Rete Gas S.p.a.

<sup>34</sup> *"Non tutto il gas che transita per la Regione viene coinvolto ma, per effetto della limitazione della base imponibile alle sole condotte classificabili di prima specie, ai sensi del decreto ministeriale 24 novembre 1984, solo quello importato dall'Algeria attraverso le condotte installate nella Regione siciliana"*: CARINCI, "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea", cit., pag. 1227.



Parimenti, il soggetto passivo non è individuato nel mero proprietario delle condotte, ma, dinamicamente, nel proprietario che esercita una delle seguenti attività, anche alternative: trasporto, distribuzione, vendita ed acquisto del gas metano.

Ciò, peraltro, trova conferma nella individuazione della base imponibile, che non è commisurata al valore delle condotte, ma al volume delle stesse, e, pertanto, al volume del gas trasportato.

La misura del tributo, per il 2002, è di 153 euro per metro cubo di gasdotto<sup>35</sup>. Tale misura è ridotta del 10% per i gasdotti ricadenti su suolo privato.

Il versamento deve essere effettuato in rate mensili posticipate<sup>36</sup>; entro la fine del mese di febbraio i soggetti passivi debbono presentare la dichiarazione relativa all'anno precedente contenente gli elementi necessari a quantificare l'importo dovuto, la cui validità è prorogabile di anno in anno<sup>37</sup>.

L'organo che ha potere di controllo ed accertamento è l'Assessorato regionale del bilancio e delle finanze, al quale vanno anche presentate le istanze di rimborso<sup>38</sup>.

Può affermarsi che il tributo, così come delineato dalla norma regionale, denota una mancanza di coerenza, una distonia, tra le dichiarate finalità di risanamento ambientale, da un lato e l'assenza di fatto, d'altro lato, di ogni effetto inquinante ricollegabile al presupposto, in considerazione della circostanza che l'installazione delle condotte è sempre seguita da interventi di riqualificazione ambientale a carico dei proprietari delle stesse<sup>39</sup>.

È stato rilevato, al riguardo, che l'attento esame dell'assetto degli elementi della fattispecie tributaria può indurre l'interprete ad una alternativa qualificazione della prestazione. Segnatamente, l'elemento *ambiente* potrebbe risultare estraneo alla fattispecie tributaria; il tributo potrebbe essere qualificabile come di scopo con funzione ambientale qualora la prestazione impositiva avesse una funzione disincentivante,

<sup>35</sup> La misura del tributo è stabilita con apposita legge regionale da emanarsi entro il 31 dicembre di ogni anno. Qualora entro il suddetto termine non venga stabilita una nuova misura, si intende prorogata quella dell'anno precedente aumentata dell'indice ISTAT.

<sup>36</sup> Le modalità di versamento del tributo sono fissate con decreto del dirigente generale del dipartimento regionale finanze e credito.

<sup>37</sup> Il modello della dichiarazione annuale nonché le modalità di presentazione della stessa sono approvati con decreto del dirigente generale del dipartimento regionale finanze e credito, di concerto con il dirigente generale del dipartimento regionale industria.

<sup>38</sup> Segnatamente l'Assessorato controlla le dichiarazioni, verifica i versamenti e, sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, provvede anche a correggere gli errori materiali e di calcolo e liquida il tributo. L'Assessorato emette avviso di liquidazione motivato, dell'imposta o maggiore imposta dovuta nonché delle sanzioni e degli interessi. L'Assessorato provvede altresì all'accertamento in rettifica delle dichiarazioni nel caso di infedeltà ovvero all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione. A tal fine emette avviso di accertamento motivato recante anche la liquidazione dell'imposta nonché delle sanzioni e degli interessi.

<sup>39</sup> In argomento cfr. SUCCIO, "Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti", con postilla di LUPI, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, n. 6, pag. 936, il quale, con riguardo al presupposto come individuato dalla norma in commento, rileva: "la semplice proprietà appare quantomeno insufficiente; la mera disponibilità a titolo di proprietà del gasdotto non è rilevante; le condutture non producono - per la loro semplice esistenza e collocazione nel territorio siciliano - un fenomeno inquinante". L'A., altresì, osserva che l'attività di trasporto, distribuzione, vendita ed acquisto presa in considerazione dal legislatore per l'individuazione dei soggetti passivi, è un'attività nell'esercizio della quale è difficile ritrovare una unità fisica la cui immissione o creazione generi un depauperamento dell'ambiente, od un consumo di beni ambientali o naturali scarsi.



oppure qualora l'ambiente, più genericamente, rilevi solo in ordine alla destinazione del gettito e permetta di valutare la proporzionalità della misura della prestazione<sup>40</sup>.

La struttura della fattispecie, come delineata dalla normativa regionale, non poteva non sollevare dubbi di legittimità, avendo riguardo sia alla disciplina costituzionale – all'indomani delle modifiche apportate al Titolo V dalla Legge costituzionale n. 3 del 18/10/2001 – che a quella comunitaria.

Dalla rilevazione effettuale secondo la quale il tributo, a prescindere dalla formale qualificazione ambientale, colpisce *di fatto* il transito del metano attraverso il territorio della Regione Siciliana<sup>41</sup>, si potrebbe infatti evincere:

la violazione delle norme comunitarie che escludono i dazi doganali ed ogni tassa di effetto equivalente all'importazione ed alla esportazione, che impediscono ogni ostacolo alla libera concorrenza ed alla libera circolazione delle merci nell'Unione, e che perseguono una politica commerciale comune (artt. 23, 25, 26 e 133 del Trattato CE)<sup>42</sup>;

la violazione delle disposizioni costituzionali sulla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni ex art. 120 della Costituzione<sup>43</sup>;

la violazione dell'art. 119 Cost., secondo il quale le Regioni stabiliscono tributi propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario<sup>44</sup>.

In proposito, deve rilevarsi che la Commissione Europea, ritenendo *“che l'imposizione di questo tributo sia contraria alla tariffa doganale comune dell'UE, in quanto non rispetta la parità dei dazi doganali sui prodotti importati dai paesi terzi alle frontiere dell'Unione Europea, nonché ai principi fondamentali che disciplinano la politica commerciale comune e agli ob-*

<sup>40</sup> In questi termini, FICARI, “Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari”, cit., pag. 1234. L'A. prosegue osservando che nella fattispecie non sembra sia ravvisabile alcuna funzione indennitaria, quanto, piuttosto, di sfruttamento (politicamente opportuno, almeno nelle intenzioni del legislatore regionale) di beni pubblici tramite creazione di tributi e di combinazione con possibili presupposti di capacità contributiva collegati in qualche modo al territorio.

Si è altresì rilevato, al riguardo, un *“utilizzo un po' corsaro dell'autonomia tributaria regionale, che non a caso si è sentito il bisogno di difendere con un preteso carattere ambientale del balzello in questione”*: v. SUCCIO, “Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti”, con postilla di LUPI, cit., pag. 943.

<sup>41</sup> Il tributo in esame incide sull'attività di trasporto del gas importato dal Nord Africa, con un prelievo in misura fissa commisurato al tragitto complessivo dall'ingresso fino all'uscita dal territorio della Regione.

<sup>42</sup> In argomento, CARINCI, “Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea”, cit., pag. 1225 ss.

<sup>43</sup> L'art. 120, co. 1°, Cost., anche nella nuova formulazione, prevede: *“La Regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito fra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni”*. La disposizione è formulata nel modo più ampio possibile: nel secondo periodo vieta l'adozione di provvedimenti che *“ostacolino in qualsiasi modo”* la libera circolazione delle cose tra le Regioni, ribadendo ed ampliando il divieto posto nel primo periodo con riferimento ai dazi. Il divieto costituzionale è espressione di principi fondamentali dell'ordinamento giuridico, tra cui spiccano quelli dell'unità e della indivisibilità della Repubblica. Peraltro, esso è stato espressamente recepito nell'ordinamento della Regione Siciliana (art. 39 St. ed art. 5, co. 1°, Reg.). La violazione dell'art. 120 è stata prospettata in dottrina da FICARI, “Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)”, cit., pag. 1308.

<sup>44</sup> L'art. 119, co. 2°, Cost. prevede che le Regioni *“stabiliscono ed applicano entrate e tributi propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*. Tale coordinamento è, ai sensi dell'art. 117, co. 3°, materia di legislazione concorrente, in cui spetta allo Stato determinare i principi fondamentali. Da quanto esposto, si potrebbe argomentare che la distonia del cd. *“tributo ambientale”* istituito dalla Regione rispetto ad ogni tributo dell'ordinamento statale costituisce elemento di illegittimità, ai sensi dell'art. 119 Cost., della relativa norma istitutiva.



blighi internazionali dell'UE risultanti dall'accordo di collaborazione con l'Algeria", ha avviato, in data 19 luglio 2004, la seconda fase della procedura di infrazione ex art. 226 del Trattato CE nei confronti della Repubblica italiana<sup>45</sup>.

I dubbi di illegittimità della norma regionale hanno trovato una prima, significativa risposta giurisprudenziale nella sentenza 1203/1/03 della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, la quale ha disconosciuto la natura ambientale del tributo a favore di quella di dazio doganale o di diritto ad effetto equivalente<sup>46</sup>.

#### 4. I tributi provinciali: il tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente

L'art. 19 del D.L.vo 30/12/1992, n. 504, ha istituito, a decorrere dal 1° gennaio 1993, un tributo annuale a favore delle Province a fronte dell'esercizio delle funzioni amministrative ambientali di interesse provinciale<sup>47</sup>.

La fattispecie imponibile è priva di autonomia strutturale rispetto alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani; il tributo, infatti, è commisurato alle superfici degli immobili soggette alla tassa, ed è dovuto dagli stessi soggetti tenuti al pagamento della predetta tassa (art. 19, co. 2°, D.L.vo n. 504/1992)<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> Comunicato diramato il 19 luglio 2004, riportato nel Sole24Ore del 20 luglio 2004, pag. 21, "Ultimatum di Bruxelles per la tassa sul tubo", a cura di CRISCIONE

Secondo la Commissione UE il tributo ex art. 6 L. reg. n. 2/2002 "grava principalmente sul gas naturale proveniente dall'Algeria, che arriva in Italia o in altri Stati membri attraverso l'Italia, tramite un gasdotto appartenente ad una società privata. Viene sottoposto al tributo ambientale soltanto il gas trasportato in gasdotti che, secondo il decreto ministeriale italiano del 24/11/1984, possiedono condotte definite di prima specie".

Tale tributo, pertanto, avrebbe l'effetto equivalente ad un dazio doganale, incompatibile con le norme (artt. 23, 25, 16 e 133 del Trattato CE) che "sanciscono il principio della libera circolazione delle merci nell'Unione, salvaguardando l'esistenza di una unione doganale tra gli Stati membri, e definiscono i principi della politica commerciale comune nei confronti dei paesi terzi".

Nel caso entro due mesi il cd. "tubatico" non venga eliminato, la Commissione ricorrerà contro l'Italia davanti alla Corte di giustizia UE. Deve in proposito ricordarsi che è lo Stato che deve comunque rispondere, nei confronti della Comunità e dei suoi organi, della contrarietà all'ordinamento comunitario delle norme emanate da enti interni allo Stato stesso, quali le Regioni.

<sup>46</sup> Per un commento della sentenza, v. PENNELLA, "Nota alla sentenza Comm. Trib. Prov. Palermo, n. 1203, del 5 gennaio 2004", in *Giurisprudenza delle imposte*, 2004, n. 3, pag. 693 ss.; SUCCIO, "Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti", con postilla di LUPI, cit., pag. 931 ss.

I giudici palermitani hanno giustificato tale asserzione disconoscendo la compatibilità tra il presupposto della disciplina legislativa regionale indicato nella "proprietà dei gasdotti, nei quali è contenuto il gas" (art. 6, co. 3°) e la finalità del tributo individuato nello "scopo di finanziare investimenti finalizzati a ridurre e a prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio della Regione siciliana" (art. 6, co. 1°). Il disconoscimento della natura di tributo ambientale ha fatto emergere quella di dazio doganale o di misura di effetto equivalente ad esso.

Ha altresì concluso, ancorché in via meramente incidentale, per l'illegittimità del tributo il TAR Lombardia con sentenza n. 130 del 24 gennaio 2003; in argomento CARINCI, "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea", cit., pag. 1225 ss.

<sup>47</sup> PICCIAREDDA-SELICATO "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 150, nt. 22, rilevano che "una funzione spiccatamente ecologica è assegnata al tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente".

In argomento, BAGGIO, "I tributi provinciali", in "Trattato di diritto tributario" diretto da Amatucci, Padova, 1994, tomo IV, pag. 397 ss.

<sup>48</sup> "Il tributo grava sugli stessi soggetti tenuti al pagamento della tassa (tariffa) per la raccolta dei rifiuti solidi urbani ed il suo presupposto è il possesso di locali ed aree situate nel territorio comunale": GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 127, nt. 18. In senso conforme, VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1643, secondo cui si assiste ad una coincidenza sia del presupposto che dei soggetti.



Le Province hanno il potere di fissare le aliquote entro limiti minimi e massimi; infatti il tributo è determinato, con delibera della giunta provinciale da adottare entro il mese di ottobre di ciascun anno per l'anno successivo, in misura non inferiore all'1% né superiore al 5% delle tariffe per unità di superficie stabilite ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani<sup>49</sup>.

Il tributo è liquidato e iscritto a ruolo dai Comuni contestualmente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e con l'osservanza delle relative norme per l'accertamento, il contenzioso, la riscossione e le sanzioni.

Al Comune spetta una commissione, posta a carico della Provincia imposittrice, nella misura dello 0,30% delle somme riscosse, senza importi minimi e massimi<sup>50</sup>.

La vigenza del tributo provinciale, a seguito della soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti e della sua sostituzione con la tariffa, è stata espressamente disposta dall'art. 49, co. 17°, D.L.vo 5/02/1997, n. 22: "È fatta salva l'applicazione del tributo ambientale di cui all'art. 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504".

La dottrina definisce la fattispecie come un tributo di scopo con vincolo di gettito, in quanto ha funzione redistributiva per il finanziamento di opere di risanamento ambientale<sup>51</sup>.

Segnatamente, il gettito è devoluto alle Province a fronte delle funzioni amministrative assolve dalle stesse e 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.

Il tributo si applica come un'addizionale sulla tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani, avendo finalità specifiche ed ulteriori rispetto ad essa<sup>52</sup>.

È stato rilevato, infatti, che la Provincia svolge una funzione organizzativa di tutela ambientale rispetto alle funzioni di tipo gestionale svolte dal Comune in tema di smaltimento rifiuti, per cui è naturale che l'imposizione a livello provinciale debba rifarsi al presupposto già oggetto del tributo comunale. Con il meccanismo dell'addizionale si consente alla Provincia una partecipazione al gettito del tributo locale, del quale si condivide il presupposto, senza gravare il bilancio provinciale degli eccessivi costi legati all'accertamento ed alla riscossione del tributo<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> BARONE-RICCIARDELLI, "Profili del sistema tributario delle Province", in *I tributi locali e regionali*, 1996, pag. 421, osserva che "la competenza provinciale è limitata a stabilire la variazione nella misura dell'aliquota, fermo restando l'obbligatorietà della sua applicazione". In senso critico in ordine all'attribuzione alla giunta provinciale, e non al consiglio, del potere di deliberare sulla determinazione della misura del tributo, v. BAGGIO, "I tributi provinciali", cit., pag. 399.

Qualora la deliberazione non sia adottata entro la predetta data, la misura del tributo si applica anche per l'anno successivo.

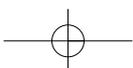
<sup>50</sup> Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'interscambio tra Comuni e Province di dati e notizie ai fini dell'applicazione del tributo.

L'ammontare del tributo, riscosso in uno alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, previa deduzione della corrispondente quota del compenso della riscossione, è versato dal concessionario direttamente alla tesoreria della Provincia nei termini e secondo le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43.

<sup>51</sup> Cfr. GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 127, nt. 18, i quali rilevano che la finalità ambientale è sicuramente extrafiscale e pressoché esclusivamente collegata al vincolo di gettito; VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1643.

<sup>52</sup> Sul concetto e sulla struttura delle addizionali v. LORENZON, voce "Sovrimeposte e supercontribuzioni", in *Enciclopedia del diritto*, XLIII, Milano, 1990, pag. 230 ss.

<sup>53</sup> In tal senso, VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1644. L'A. esprime, altresì, dei dubbi sulla legittimità delle norme che hanno istituito il tributo provinciale "giacché la configurazione di un prelievo addizionale non appare del tutto coerente con la complessa ratio della Tarsu, fondata sulla idoneità delle singole categorie di utenza a produrre rifiuti e sul costo del pubblico servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ... qualche perplessità sorge in ordine alla coerenza e ragionevolezza di una normativa tributaria in cui, travalicando i suddetti limiti, il contribuente viene ad esser gravato di un prelievo addizionale".



## 5. I tributi comunali: la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per la gestione dei rifiuti solidi urbani interni ed esterni (cd. tariffa "Ronchi")

Lo sviluppo economico ed il conseguente incremento dei consumi hanno determinato un'incontrollata ed inarrestabile crescita della quantità di rifiuti.

L'aumento della produzione dei rifiuti pone delicati problemi di ordine sociale, concorrendo al degrado ambientale ed all'inquinamento e costituendo un grave pericolo per l'igiene e la salute della collettività ed una minaccia agli equilibri ecologici.

L'impiego dello strumento fiscale assume particolare rilevanza, sia perché idoneo a disincentivare la produzione di rifiuti, addossando il prelievo su "chi inquina", sia perché garantisce all'Erario ed agli Enti Locali entrate destinabili a finanziare il risanamento ambientale<sup>54</sup>.

Nell'attuale sistema normativo, tra le diverse tipologie di tributi "ecologici" quello sui rifiuti appare senz'altro il più importante, non solo per il rilevante gettito, ma anche in quanto esprime un inscindibile legame tra fiscalità e tutela dell'ambiente<sup>55</sup>.

Il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani prodotti all'interno di locali, o su aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti in via esclusiva, è stato storicamente finanziato con un tributo comunale che la normativa statale ha fissato in misura non superiore al costo di esercizio e con una limitata potestà regolamentare dell'Ente locale<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> In questi termini, URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", in *Digesto delle Discipline privatistiche - Sez. Comm.*, Utet, 1998, pag. 340: "Fondamentale è, comunque, il coordinamento tra le politiche fiscali e quelle ambientali: l'individuazione dell'oggetto del tributo, dei soggetti passivi e della base imponibile, la graduazione della misura del prelievo e la previsione di esclusioni o di esenzioni passano, infatti, necessariamente, attraverso un'attenta verifica di obiettivi e priorità nella difesa dell'ambiente e del territorio".

L'A. richiama PIGOU, "The economics of welfare", London, 1929, il quale, auspicando l'introduzione di un'imposta speciale correttiva delle diseconomie esterne derivanti dall'inquinamento, ha teorizzato il principio "chi inquina paga". Sul tema, PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., spec. il par. 4.5, pag. 72 ss. e GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit. pag. 115 ss. VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1620, sottolinea in proposito che il principio citato può essere concepito sia come strumento di prevenzione del danno ambientale quale tecnica di tutela attuata *ex ante* attraverso norme che fissino livelli di inquinamento insuperabili, parametri di tollerabilità ambientale etc., sia come reazione riparatoria all'effetto inquinante, e quindi *ex post*, mediante forme di risarcimento del danno, sanzioni, tributi.

<sup>55</sup> In senso contrario, GIOVANARDI, "Tributi comunali", in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, pag. 520-1, il quale afferma: "non si può che giungere alla conclusione che i tributi ambientali astrattamente riconoscibili ai Comuni sono pur sempre quelli collegati alla prestazione di un servizio da parte dell'ente. Tale fatto ... conduce ad un'attenuazione della matrice ambientale di queste forme di prelievo, dato che le stesse si giustificano non tanto in quanto costo fatto sopportare al contribuente per la sua attività inquinante, ma bensì, è lo schema tipico della tassa, in termini di controprestazione per il servizio ricevuto".

<sup>56</sup> Il precedente storico della Tarsu deve essere rinvenuto nel R.D. 14/09/1931, n. 1175 (testo unico per la Finanza Locale), e successive modificazioni ed integrazioni (L. 20/03/1941, n. 366; D.P.R. 10/09/1982, n. 915; D.L. 2/03/1989, n. 66). In argomento, TREMONTI, "Profili della tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni e del corrispettivo per la raccolta dei rifiuti solidi urbani", in *Rivista di diritto finanziario*, 1977, I, pag. 590; OSCULATI, "Sulla tassa per la raccolta e il trattamento dei rifiuti solidi", in *Rivista di diritto finanziario*, 1977, I, pag. 23 ss. OSCULATI, "La tassazione ambientale", Padova, 1979; RIGHI, voce "Rifiuti solidi urbani interni (tassa per lo smaltimento)", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1991, XXVII; DI PIETRO, voce "Tributi comunali", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXXI, 1994, pag. 13 ss.



La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) è disciplinata dal Capo III del D.L.vo 15/11/1993, n. 507, emanato in attuazione della delega attribuita al Governo dall'art. 4, co. 4°, della L. 23/10/1992, n. 421, per il dichiarato fine della revisione ed armonizzazione dei tributi locali già vigenti<sup>57</sup>.

Il tributo, pur essendo ancor oggi di generale applicazione, risulta abrogato per effetto dell'art. 49, co. 1°, D.L.vo 5/02/1997, n. 22 (cd. "Decreto Ronchi")<sup>58</sup>.

Il citato D.L.vo n. 22/1997 ha apportato rilevanti modifiche al sistema normativo, sia per quanto concerne l'aspetto gestionale dei servizi pubblici relativi ai rifiuti, sia per quanto riguarda il profilo finanziario e tributario dei servizi stessi<sup>59</sup>.

La nuova normativa dovrebbe rappresentare un vero e proprio punto di svolta in ordine al sistema di prelievo per la copertura delle spese relative all'attività di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Segnatamente l'art. 49 del D.L.vo 5/02/1997, n. 22, recependo le direttive comunitarie nn. 91/156 (relativa ai "rifiuti"), 91/689 (riguardante i "rifiuti pericolosi"), e 94/62 (avente ad oggetto gli "imballaggi ed i rifiuti di imballaggio"), ha disposto la sostituzione della tassa per i rifiuti solidi urbani con una tariffa articolata in due parti (una fissa ed una variabile) e basata su un metodo normalizzato, intesa quale onere dovuto per un servizio di tipo collettivistico effettivamente reso e parametrato in attuazione del principio comunitario della responsabilità condivisa<sup>60</sup>.

<sup>57</sup> La legge delega, con specifico riferimento al tributo in oggetto (art. 4, co. IV, lett. c), ha previsto: "l'adeguamento alla sua natura di tassa anche mediante un più diretto collegamento fra fruibilità del servizio e applicabilità della tassa nonché attraverso la determinazione di parametri di commisurazione del prelievo sulla base della potenzialità di produzione dei rifiuti definita mediante adeguati criteri oggettivi"; "la definizione di precise modalità di equiparazione ai rifiuti urbani, ai fini del regime di privatizzazione comunale e di applicazione della tassa, dei residui derivanti dalle attività produttive". Per un'approfondita analisi della legge delega e dello schema di decreto delegato, v. DI PIETRO, voce "Tributi comunali", cit.

<sup>58</sup> L'art. 33, co. 1°, L. n. 488/1999, a modifica dell'art. 49, co. 1°, del D.L.vo n. 22/1997, stabilisce che la Tarsu è soppressa a decorrere "dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al co. 5°, entro i quali i Comuni devono provvedere alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani attraverso la tariffa di cui al co. 2°". Il regime transitorio cui fa riferimento la norma citata è quello regolato dall'art. 11, co. 1°, del D.P.R. n. 158/1999, come modificato, da ultimo, dall'art. 4, co. 116°, della L. n. 350/2003. Pertanto, salvo ulteriori proroghe, la soppressione della tassa rifiuti e la contemporanea operatività della tariffa decorrono: a) dal 1° gennaio 2005 per i Comuni che abbiano raggiunto, nell'anno 1999, un grado di copertura dei costi superiore all'85%, oppure un grado di copertura dei costi tra il 55 e l'85%; b) dal 1° gennaio 2008 per i Comuni che abbiano raggiunto, nell'anno 1999, un grado di copertura dei costi inferiore al 55%. In argomento, FUSCONI, "Ulteriore rinvio della tariffa rifiuti", in *Il fisco*, 2004, n. 11, pag. 1627 ss.

Un'ulteriore proroga per l'entrata in vigore della tariffa è prevista nell'art. 36, co. 45, del disegno di legge Finanziaria 2005: v. *Sole24Ore* del 24 ottobre 2004, pag. 27, "La Tarsu inciampa sui rinvii", a cura di TROVATO.

Pur definendo una lunga fase di graduale adeguamento alla nuova disciplina, il D.L.vo n. 22/1997 ha concesso ai Comuni la facoltà di adottare la tariffa in via sperimentale anche prima dei rispettivi termini previsti dalla normativa transitoria (v. art. 49, commi 1°-bis e 16°). Per gli enti che hanno deciso di mantenere la tassa per il periodo transitorio continua l'ordinaria gestione del tributo previsto dal D.L.vo n. 507/1993.

<sup>59</sup> Il D.L.vo n. 22/1997 disciplina i criteri e le finalità della gestione dei rifiuti, le linee guida per gli interventi finalizzati alla prevenzione ed alla riduzione della produzione e della pericolosità dei rifiuti nonché al loro smaltimento finale, le definizioni tecnico-giuridiche di rifiuto, dei soggetti e dei luoghi aventi un ruolo nel ciclo dei rifiuti, la definizione del ciclo di gestione dei rifiuti e la classificazione dei rifiuti stessi. In argomento, LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", in *Rivista di diritto tributario*, 2001, I, p. 293 ss.

<sup>60</sup> GIOVANARDI, "Tributi comunali", cit., pag. 522, rileva che il termine "tariffa" è "di per sé poco significativo, dato che può essere inteso sia in accezione economica come prezzo pubblico di un servizio, sia nel significato strettamente tributario di prontuario di voci o di valori relativi a tributi determinati, strumento destinato a rendere facile e sbrigativa l'applicazione di certi tributi o gruppi di tributi". Nello stesso senso, URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", cit., pag. 343, nt. 22 e GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 125, nt. 17.



### A) La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu)

L'art. 58 del D.L.vo n. 507/1993 statuisce che i Comuni devono istituire una tassa annuale da disciplinare attraverso un apposito regolamento, e da applicare in base a tariffa, a fronte del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni svolto in regime di privativa<sup>61</sup>.

Dal chiaro disposto della norma, emergono due riferimenti nodali:

l'obbligatorietà dell'istituzione della tassa da parte dei Comuni a fronte dell'obbligatorietà di attivazione del servizio in capo ai medesimi;

il sistematico rinvio operato dal legislatore, sia pure entro determinati limiti, ad un regolamento comunale ai fini dell'individuazione di fattispecie agevolate, della definizione dei criteri di commisurazione ed applicazione della tassa etc.

Tale regolamento deve essere tenuto distinto da quello previsto dal successivo art. 59, co. 1°, il quale stabilisce i limiti delle zone di raccolta obbligatoria e dell'eventuale estensione del servizio a zone con insediamenti sparsi, nonché la forma organizzativa e le modalità di effettuazione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni.

Dall'esame sistematico del tessuto normativo del D.L.vo n. 507/1993 si evince la commutatività del rapporto tra la prestazione del servizio di nettezza urbana, da un lato, ed il tributo, dall'altro, in aderenza ai principi e criteri direttivi della Legge delega n. 421/1992, la quale aveva previsto l'adeguamento del tributo alla sua natura di tassa "mediante un più diretto collegamento tra fruibilità del servizio ed applicazione della tassa"<sup>62</sup>.

Al riguardo può essere affermato che la soggettività passiva del tributo deve essere valutata quale elemento che rivela la potenziale attitudine ad usufruire del servizio, se ed in quanto istituito, cui la prestazione tributaria è funzionalmente e sistematicamente collegata<sup>63</sup>.

<sup>61</sup> Per rifiuti solidi urbani *interni* si intendono quelli provenienti da locali ed aree in uso esclusivo, non in uso pubblico, che non rientrano tra i rifiuti speciali ovvero tossici o nocivi, dovendo questi essere smaltiti a proprie spese da chi li produce in base alle norme vigenti (art. 62, co. 3°, D.L.vo n. 507/1993). Per rifiuti urbani *esterni* si intendono, invece, quelli prodotti su aree pubbliche.

<sup>62</sup> In proposito, si evidenziano le norme che statuiscono: l'obbligo per gli occupanti o detentori degli insediamenti comunque situati fuori dell'area di raccolta di utilizzare il servizio pubblico di nettezza urbana, provvedendo al conferimento dei rifiuti interni nei contenitori vicini (art. 59, co. 3°); le riduzioni fissate dalla legge per le zone in cui la raccolta non viene effettuata (art. 59, co. 2°) e per i casi di non svolgimento, svolgimento per periodi stagionali, o non usufruibilità del servizio per interruzioni temporanee (art. 59, co. 4° e 5°); la possibilità per l'utente di ottenere lo sgravio o la restituzione del tributo nel caso in cui dimostri di avere provveduto allo smaltimento a proprie spese in periodi di protratto mancato svolgimento del servizio e che abbiano portato la competente autorità sanitaria a riconoscere una situazione di danno o pericolo alle persone o all'ambiente (art. 59, co. 6°).

In dottrina, v. GIOVANARDI, "Tributi comunali", cit., pag. 522 ss., il quale rileva che con il D.L.vo n. 507/1993 il legislatore ha provveduto a ripristinare il nesso tra onere tributario e servizio ricevuto, costantemente attenuatosi con i precedenti interventi normativi. Con il citato provvedimento normativo si è, pertanto, resa più evidente la matrice commutativa del prelievo e maggiormente sostenibile la qualificazione del tributo come tassa.

L'A., peraltro, osserva che "elementi di ibridazione, tuttavia, sono pur sempre presenti", riferendosi al fatto che il criterio di quantificazione del prelievo è pur sempre, almeno per i Comuni con popolazione superiore ai 35.000 abitanti, un criterio paracatastale; alla circostanza che continua a tenersi conto del costo dello spazzamento delle strade, seppure con riduzioni percentuali; alle finalità extrafiscali di alcune norme, come quella che consente ai Comuni di ridurre la tariffa unitaria nei confronti degli agricoltori occupanti la parte abitativa della costruzione rurale.

Per una ricostruzione storica in ordine alla qualificazione della prestazione dovuta dal privato a fronte del servizio reso dall'ente locale, cfr. URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", cit. pag. 342-343.

<sup>63</sup> In questi termini LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 267-8.

Ulteriore elemento cardine al fine dell'inquadramento complessivo del tributo è il riferimento al "costo del servizio", che la norma di cui all'art. 61 del D.L.vo n. 507/1993 assume come limite globale massimo del gettito del tributo e come base di calcolo per i limiti minimi<sup>64</sup>.

È stato rilevato che la definizione di tale limite, oltre a confermare il collegamento sistematico e di commutatività non generica con il servizio di smaltimento, costituisce espressa applicazione del principio costituzionale di riserva relativa di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 Cost.)<sup>65</sup>.

L'art. 62 del D.L.vo n. 507 statuisce che il presupposto della tassa è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in modo continuativo<sup>66</sup>.

La disposizione normativa, che sottopone a tassazione le unità immobiliari occupate o detenute a qualsiasi titolo, è fondata sulla presunzione della potenzialità o sull'attitudine degli immobili a produrre rifiuti derivanti dal loro uso esclusivo; pertanto, il presupposto non è la produzione effettiva di rifiuti, ma la sua presunzione o attitudine potenziale<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> Segnatamente le tariffe devono essere adottate in modo tale che il gettito sia compreso entro i limiti massimi e minimi rispettivamente del 100% e del 50% del costo del servizio.

Per i Comuni che hanno dichiarato lo stato di dissesto, il gettito complessivo non può essere inferiore al costo di esercizio; per i Comuni in situazione finanziaria deficitaria, formalmente riconosciuta, il limite minimo di copertura è del 70%.

Il legislatore ha altresì provveduto a qualificare le componenti positive e negative da comprendere nella nozione di costo del servizio. L'art. 61, co. 2°, del D.L.vo n. 507/1993 comprende nel costo del servizio "le spese inerenti e comunque gli oneri diretti ed indiretti, nonché le quote di ammortamento dei mutui per la costituzione dei consorzi per lo smaltimento dei rifiuti". Per le quote di ammortamento degli impianti e delle attrezzature si applicano i coefficienti stabiliti dal T.U.I.R. Ai sensi del successivo co. 3°, dal costo del servizio sono dedotte per quota percentuale le entrate derivanti dal recupero e riciclo dei rifiuti sotto forma di energia o materie prime secondarie. Si opera altresì una detrazione forfetaria del costo dello spazzamento dei rifiuti esterni.

<sup>65</sup> LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 269. L'autore citato altresì afferma che l'eventuale inosservanza del criterio del costo di esercizio non può che formare oggetto di restituzione per indebito ai contribuenti-utenti; e che, correlativamente, il mancato rispetto del limite minimo di copertura costituisce presupposto per l'eventuale responsabilità amministrativa per danni alla gestione finanziaria del Comune.

<sup>66</sup> Sono inclusi l'abitazione colonica e gli altri fabbricati con area scoperta di pertinenza, quando nella zona in cui è attivata la raccolta dei rifiuti è situata soltanto la strada di accesso all'abitazione ed al fabbricato.

Deve altresì ricordarsi che il presupposto della tassa si estende espressamente anche alla fattispecie dell'occupazione o detenzione esclusiva non ricorrente di superfici pubbliche o di uso pubblico. A norma dell'art. 77 del medesimo D.L.vo ("Tassa giornaliera di smaltimento"), infatti, la tassa è dovuta anche a fronte dell'occupazione o detenzione temporanea di locali o aree pubbliche, di uso pubblico, o gravate da servitù di pubblico passaggio, concesse o meno, quando l'occupazione o detenzione risulta inferiore a 183 giorni per anno solare "anche se ricorrente". Segnatamente, l'applicazione della tassa giornaliera di smaltimento è subordinata alla sua istituzione con regolamento; la misura tariffaria è determinata in base alla tariffa, rapportata a giorno, della tassa annuale di smaltimento dei rifiuti solidi urbani attribuita alla categoria contenente voci corrispondenti di uso, maggiorata di una percentuale non superiore al 50%.

<sup>67</sup> PENNELLA, voce "Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Aggiornamento XII, 2004, segnatamente par. 2.1; FERGOLA, "La disciplina dei rifiuti solidi urbani, la revisione ed armonizzazione della tassa di smaltimento", in *Diritto e pratica tributaria*, 1994, I, pag. 27 ss.; LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 270.

L'art. 63 definisce i soggetti passivi come coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte soggette ad imposizione, con vincolo di solidarietà tra i componenti dello stesso nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse<sup>68</sup>.

Dalla definizione normativa, pertanto, si evince che soggetto passivo è l'occupante non precario e detentore a qualsiasi titolo (proprietario, conduttore, comodatario, depositario per conto terzi etc.)<sup>69</sup>.

Le ipotesi di esclusione dalla tassa sono disciplinate dall'art. 62, co. 2°, del D.L. n. 507/1992; dette ipotesi, coerentemente con la natura commutativa del tributo, riguardano la sussistenza di condizioni obiettive che impediscono la presunzione di produzione di rifiuti<sup>70</sup>.

Segnatamente non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura, o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno<sup>71</sup>.

Per espressa statuizione normativa (art. 62, co. 3°) non rientra nella determinazione della superficie tassabile quella parte di essa che, per caratteristiche strutturali o per destinazione, produce di regola rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere i produttori stessi a proprie spese<sup>72</sup>.

Sono altresì esclusi dalla tassa i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani interni in regime di privativa comunale per effetto di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stati esteri<sup>73</sup>.

<sup>68</sup> In presenza di più soggetti occupanti o detentori, la norma impone la solidarietà sia ai fruitori degli immobili in comune, sia ai componenti il nucleo familiare estesa anche all'abitazione a disposizione in base ad una presunzione di uso di natura non assoluta, né con limitazione di prova contraria.

Sono escluse dalla tassazione le aree comuni del condominio di cui all'art. 1117 c.c. idonee alla produzione di rifiuti, ferma restando l'obbligazione di coloro che occupano o detengono parti comuni in via esclusiva. In caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali, responsabile del versamento è il soggetto che gestisce i servizi comuni.

<sup>69</sup> L'individuazione del presupposto nell'occupazione o detenzione evidenzia l'irrilevanza del titolo giustificativo a favore della situazione di fatto anche se *contra legem*, come esplicitamente dettato per l'occupazione temporanea ex art. 77, co. 4°, D.L. n. 507/1993. In argomento, PENNELLA, voce "Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)", cit., segnatamente par. 2.1. In senso analogo, URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", cit. pag. 344, il quale osserva che "del tutto estranea all'individuazione del soggetto passivo è la corrispondenza tra situazione di fatto e l'esercizio di un diritto reale (proprietà, usufrutto ecc.) ovvero l'esistenza di un titolo giuridico che la legittimi (locazione, comodato)".

<sup>70</sup> In argomento, BAGGIO, "Riduzioni, esclusioni ed agevolazioni nel contesto della nuova tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni", in *Finanza locale*, 1995, pag. 203 ss.

<sup>71</sup> La legge richiede che tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione, e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.

Per una esauriente esemplificazione e per i relativi richiami giurisprudenziali, v. LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 273 ss.; v., altresì, MAGNANTE, "Tarsu. Presupposti del tributo ed ipotesi di intassabilità", in *Il Fisco*, 2003, n. 26, pag. 4094 ss.

<sup>72</sup> I Comuni possono individuare, con regolamento, categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

<sup>73</sup> In tema di esclusione dalla Tarsu deve, ancora, essere ricordata la fattispecie del riutilizzo delle materie prime secondarie nello stesso o in un altro processo produttivo disciplinata dall'art. 14, co. 2°, del D.L. n. 138/2002.

In proposito deve rilevarsi che la nozione di "rifiuto urbano" è fornita dall'art. 7, co. 2°, del D.L. n. 22/1997; la nozione è completata dall'art. 6, co. 1°, lett. a), del medesimo testo normativo, la quale definisce il "rifiuto". La norma da ultimo citata è stata oggetto di interpretazione autentica da parte dell'art. 14 del D.L. 8/07/2002, n. 138, il quale ha comportato l'esclusione dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi dei locali di produzione delle sostanze da riutilizzare nello stesso o in altro processo produttivo: in argomento, PENNELLA, "Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento", in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 2, pag. 692 ss., ed *ivi* ampi riferimenti giurisprudenziali.



Il testo normativo prevede altresì ipotesi di riduzione della tariffa, avuto riguardo a particolari condizioni di uso discontinuo o meno intenso del servizio rispetto alla normale potenzialità di utilizzo (artt. 59 e 66)<sup>74</sup>.

Oltre alle esclusioni dal tributo di cui all'art. 62 ed alle tariffe ridotte di cui all'art. 66, i Comuni possono prevedere con disposizione regolamentare apposite agevolazioni, sotto forma di riduzioni ed, in via eccezionale, di esenzioni (art. 67 D.L.vo n. 507)<sup>75</sup>; la legge prevede che la copertura delle dette esenzioni e riduzioni sia assicurata da risorse diverse dai proventi della tassa relativa al servizio<sup>76</sup>.

Ai sensi dell'art. 69 del D.L.vo n. 507/1993, i Comuni deliberano ogni anno, in base alla classificazione ed ai criteri di graduazione contenuti nel regolamento, le tariffe per unità di superficie dei locali ed aree compresi nelle singole categorie o sottocategorie, da applicare nell'anno successivo<sup>77</sup>.

Per espressa prescrizione legislativa vige l'obbligo di motivazione delle deliberazioni tariffarie, le quali devono indicare i costi consuntivi e preventivi, il minor gettito per agevolazioni, le modalità e le fonti di rilevazione dei coefficienti di quantità e qualità elaborati per il calcolo delle tariffe, la motivazione di eventuali aumenti o diminuzioni<sup>78</sup>.

L'art. 65 dispone che la tassa viene commisurata in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, ed al costo dello smaltimento<sup>79</sup>.

---

Sul punto è recentemente intervenuta la Corte di giustizia CE, con la sentenza 11/11/2004, causa C-457/02, la quale ha statuito: "Secondo l'interpretazione risultante da una disposizione quale l'art. 14 del decreto legge n. 138/02, affinché un residuo di produzione o di consumo sia sottratto alla qualifica come rifiuto sarebbe sufficiente che esso sia o possa essere riutilizzato in qualunque ciclo di produzione o di consumo, vuoi in assenza di trattamento preventivo e senza arrecare danni all'ambiente, vuoi previo trattamento ma senza che occorra tuttavia un'operazione di recupero ai sensi dell'allegato II B della direttiva 75/442. Un'interpretazione del genere si risolve manifestamente nel sottrarre alla qualifica come rifiuto residui di produzione o di consumo che invece corrispondono alla definizione sancita dall'art. 1, lett. a), primo comma, della direttiva 75/442". V. Sole24Ore del 12 novembre 2004, pag. 23, "La Corte UE: rifiuti i residui riutilizzabili", a cura di FICCO.

<sup>74</sup> Si ricordano le riduzioni: ad un importo non superiore al 40% della tariffa prevista per il più vicino centro di raccolta della zona di fatto servita a favore degli insediamenti e le case sparse situati in zone ove non è effettuata la raccolta in regime di privativa; di un importo non superiore ad un terzo nel caso di abitazioni con un unico occupante, di abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale o altro uso limitato e discontinuo, nonché di locali ed aree scoperte destinati ad attività produttive stagionali; di un importo non superiore al 30% per la parte abitativa della costruzione rurale occupata dall'utente agricoltore.

<sup>75</sup> Si ha riguardo a particolari situazioni considerate meritevoli di tutela (es.: il disagio socio-economico) o l'adozione di metodologie e tecnologie idonee a ridurre la produzione di rifiuti o ad incentivare il pretrattamento volumetrico, selettivo o quantitativo dei rifiuti che ne agevoli lo smaltimento o il recupero.

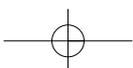
<sup>76</sup> La dottrina ha rilevato che la scelta legislativa appare non perfettamente in linea con i principi che sorreggono l'intero impianto della normativa, in base ai quali la Tarsu appare come un tributo commutativo rispetto al servizio di smaltimento, e non certo come un tributo a gettito indistinto per la copertura di pubbliche necessità; v. LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 276.

<sup>77</sup> In caso di mancata deliberazione, la legge prescrive che devono intendersi prorogate le tariffe approvate per l'anno in corso.

<sup>78</sup> In argomento, PIZZO, "Tassa rifiuti - Deliberazioni di tariffe - Obbligo di motivazione", in *Bollettino tributario*, 1994, pag. 1092.

<sup>79</sup> La disciplina di cui al D.L.vo n. 507/1993 ha pertanto normativamente esplicitato il riferimento all'attitudine media ordinaria alla produzione quantitativa e qualitativa dei rifiuti per unità di superficie e per singolo tipo di utilizzazione: in tal senso LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 281.

PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 150-1, rileva che l'adozione di un siffatto metodo di determinazione medio-ordinario del tributo conduce ad una dissociazione dal principio chi inquina paga, posto che non vi è una reale corrispondenza tra il prelievo e l'effettiva produzione dei rifiuti.



I Comuni aventi popolazione inferiore ai 35.000 abitanti, in alternativa, possono commisurare la tassa in base alla quantità e qualità dei rifiuti solidi urbani effettivamente prodotti ed al loro costo di smaltimento.

Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate in base al rapporto di copertura del costo prescelto, e tenendo conto di uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa dei rifiuti<sup>80</sup>.

I soggetti passivi, entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione, devono presentare al Comune una denuncia unica dei locali ed aree tassabili siti nel territorio comunale, da redigere su appositi moduli. La denuncia deve contenere tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione del tributo (art. 70 D.L.vo n. 507/1993)<sup>81</sup>.

La denuncia ha effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità rimangano invariate; in caso contrario, vanno denunciate le variazioni. La cessazione decorre dal primo giorno del bimestre solare successivo a quello in cui viene presentata la denuncia (art. 64, co. 3°)<sup>82</sup>.

Le procedure di accertamento e riscossione della tassa sono regolamentate dagli artt. 71, 72 e 73 del D.L.vo n. 507/1993.

In caso di denuncia omessa o infedele da parte del contribuente, il Comune provvede ad emettere avviso di accertamento, rispettivamente d'ufficio o in rettifica<sup>83</sup>. L'avviso di accertamento, sottoscritto dal funzionario responsabile<sup>84</sup>, deve essere notificato

---

Nel presumere che all'interno dei locali o sulle aree scoperte si formano rifiuti proporzionalmente alla relativa estensione, la legislazione ha fatto costante riferimento al criterio della superficie, in quanto di facile ed immediata applicazione. Tuttavia l'adozione del criterio della produzione media ordinaria dei rifiuti in base alla superficie non è del tutto soddisfacente, sia perché prescinde dall'effettiva quantità e qualità dei rifiuti, sia perché non tiene conto di altre circostanze che pur influenzano la potenzialità di produzione degli stessi, come la densità abitativa: in tal senso, URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", cit. pag. 345. Cfr. in proposito PENNELLA, "Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento", cit., pag. 719, il quale afferma che "proprio i criteri di determinazione della base imponibile individuata nelle superfici dei locali e delle aree scoperte rendono non significativa la relazione tra il servizio di smaltimento (e poi di gestione) e l'entità dell'imposizione in quanto l'elemento noto su cui si fonda la relativa presunzione di produzione dei rifiuti non risulta conferente poiché sono le persone umane e non le superfici a determinare il rifiuto domestico".

<sup>80</sup> Segnatamente il costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata va moltiplicato per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa dei rifiuti: la disposizione costituisce applicazione del criterio di contribuzione rapportata all'attitudine e presunzione media ordinaria di produzione dei rifiuti. In argomento, v. LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 282.

<sup>81</sup> La dottrina ha rilevato che tali denunce non hanno natura negoziale, ma costituiscono dichiarazioni obbligatorie di fatti: pertanto possono essere rettifiche dal contribuente a proprio vantaggio, non trattandosi di omissioni o infedeltà in violazione di obblighi fiscali; v. LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", cit., pag. 280.

<sup>82</sup> In caso di mancata presentazione della denuncia nel corso dell'anno di cessazione, il tributo non è dovuto per le annualità successive se l'utente che ha prodotto la denuncia di cessazione dimostri di non avere continuato l'occupazione o la detenzione dei locali ed aree ovvero se la tassa sia stata assolta dall'utente subentrante.

<sup>83</sup> Il provvedimento contiene gli elementi identificativi del contribuente, dei locali e delle aree e loro destinazioni, dei periodi e degli imponibili accertati, della tariffa applicata e relativa delibera, la motivazione dell'eventuale diniego della riduzione o agevolazione, l'indicazione della maggior somma dovuta, nonché l'organo competente avanti il quale può essere proposto eventuale ricorso ed il relativo termine di decadenza.

Il co. 2°bis dell'art. 71 D.L.vo n. 507/1993 dispone che gli avvisi di accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

<sup>84</sup> Ai sensi dell'art. 74 D.L.vo n. 507/1993, il Comune designa un funzionario cui sono attribuiti la funzione ed i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale relativa alla tassa.



al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della denuncia se emesso in seguito all'accertamento di denuncia infedele, ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata.

Ai fini del controllo dei dati contenuti nelle denunce o acquisiti in sede di accertamento di ufficio, il Comune può richiedere documenti o la compilazione di questionari; in caso di mancato riscontro alle predette richieste, può altresì procedere agli accessi<sup>85</sup>.

La riscossione del tributo avviene tramite iscrizione nei ruoli formati a cura del funzionario responsabile e consegnati al concessionario della riscossione, a pena di decadenza, entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo o, in caso di denuncia tardiva o accertamento, a quello nel corso del quale è prodotta la denuncia, ovvero è notificato l'avviso di accertamento<sup>86</sup>.

L'Ufficio comunale dispone lo sgravio o il rimborso d'ufficio, entro novanta giorni, nei casi di errore, duplicazione, o eccedenza del tributo iscritto a ruolo rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, ovvero dal provvedimento di annullamento o di riforma dell'accertamento riconosciuto illegittimo, adottato dal Comune con l'adesione del contribuente (art. 75)<sup>87</sup>.

I procedimenti giurisdizionali in materia di Tarsu si distinguono nettamente in funzione dell'atto da impugnare. Segnatamente: l'impugnazione degli atti deliberativi di approvazione di tariffe e regolamenti, in quanto atti generali di introduzione e formazione del tributo, deve essere proposta davanti al giudice amministrativo<sup>88</sup>; il ricorso avverso gli avvisi di accertamento e liquidazione, i ruoli di riscossione e le cartelle di pagamento, ed i provvedimenti che irrogano le sanzioni, deve, invece, essere proposto innanzi alla Commissione tributaria provinciale<sup>89</sup>.

A norma dell'art. 76 del D.L.vo n. 507/1993, sono state previste specifiche sanzioni per diverse fattispecie di violazioni, quali l'omessa o infedele denuncia, gli errori formali, l'omessa o infedele trasmissione degli atti o documenti richiesti dal Comune. In materia sanzionatoria, si applicano altresì le norme generali del D.L.vo n. 472/1997, fra le quali, in particolare, il principio di legalità, la colpevolezza, le cause di non punibilità, l'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi, il concorso di violazione e continuazione, nonché il ravvedimento operoso.

Dall'analisi effettuata può affermarsi che il tributo è sicuramente incentrato sul principio comunitario "*chi inquina paga*", in quanto la normativa si fonda sulle indicazioni contenute nelle Direttive comunitarie relative ai rifiuti che fanno costante ri-

<sup>85</sup> I Comuni, inoltre, possono stipulare delle apposite convenzioni con soggetti pubblici o privati per l'individuazione delle superfici in tutto o in parte sottratte a tassazione.

<sup>86</sup> Gli importi iscritti a ruolo per tributi, addizionali, accessori e sanzioni sono liquidati sulla base dei ruoli dell'anno precedente, delle denunce originarie e di variazioni presentate, nonché degli accertamenti notificati.

<sup>87</sup> Negli altri casi in cui il tributo è riconosciuto non dovuto, il rimborso è disposto entro novanta giorni dalla domanda del contribuente, da produrre entro il termine decadenziale di due anni dal pagamento.

<sup>88</sup> A norma dell'art. 7, co. 5°, del D.L.vo n. 546/1992, tale giurisdizione, in via eccezionale, è surrogabile davanti alle Commissioni tributarie. Secondo la norma citata, il giudice tributario, ove ritenga illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applica limitatamente all'oggetto dedotto in giudizio; in tale ipotesi, pertanto, l'atto generale non sarà annullato, ma solo disapplicato con effetto limitato allo specifico contenzioso.

<sup>89</sup> In pendenza di giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale, la riscossione del tributo può essere sospesa, sia nell'ambito del procedimento cautelare disciplinato dall'art. 47 del D.L.vo n. 546/92, sia nell'esercizio dei poteri di autotutela del Comune.



ferimento a tale principio<sup>90</sup>; i criteri di determinazione, benché di natura forfetaria, sono compatibili con il canone comunitario nella misura in cui tali metodi medio-ordinari risultino rispondenti alle esigenze di razionalità e semplificazione del prelievo<sup>91</sup>.

## B) La tariffa per la gestione dei rifiuti solidi urbani interni ed esterni (cd. tariffa "Ronchi")

Ai sensi dell'art. 49 del D.L.vo n. 22/1997, i Comuni devono provvedere alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani con l'istituzione di una tariffa.

L'obbligo, in capo ai Comuni, di copertura integrale dei costi costituisce un primo rilevante elemento di differenziazione della nuova tariffa rispetto alla Tarsu<sup>92</sup>.

I costi di riferimento della nuova tariffa, inoltre, diversamente da quanto previsto per la Tarsu, comprendono non solo quelli relativi ai rifiuti solidi urbani cd. *interni*, ma anche quelli relativi ai rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico cd. *esterni*<sup>93</sup> (art. 49, co. 2°).

I soggetti passivi della tariffa sono individuati dall'art. 49, co. 3°: segnatamente la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale<sup>94</sup>.

A proposito del presupposto impositivo, deve precisarsi che lo stesso non è determinato dalla effettiva produzione di rifiuti, ma semplicemente dalla presunzione di producibilità dei medesimi.

Per cui la disponibilità, ovvero la semplice occupazione ed utilizzabilità di locali ed aree scoperte, ove potenzialmente si possano creare dei rifiuti, sono all'origine dell'applicabilità della tariffa.

La tariffa deve essere formata da due parti, in modo da assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio (art. 49, co. 4°):

la prima determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti;

<sup>90</sup> Basti ricordare l'art. 15 della Dir. 91/442/CEE, secondo cui "conformemente al principio chi inquina paga, il costo dello smaltimento dei rifiuti deve essere sostenuto dal detentore che consegna i rifiuti ad un raccoglitore o ad un'impresa di cui all'art. 9 e/o dai precedenti detentori o dal produttore del prodotto causa dei rifiuti".

<sup>91</sup> In questi termini, VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1639-40.

<sup>92</sup> Come *supra* rilevato, ai sensi dell'art. 61 del D.L.vo n. 507/1993, il gettito complessivo della tassa non può superare il costo di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, né può essere inferiore al 70% o al 50% del predetto costo.

<sup>93</sup> Come già evidenziato, il D.L.vo istitutivo della Tarsu prevede che, ai fini della determinazione del costo di esercizio, è dedotto dal costo complessivo dei servizi di nettezza urbana gestiti in regime di privativa comunale un importo forfetario a titolo di costo dello spazzamento dei rifiuti esterni (art. 61, co. 3°-bis).

<sup>94</sup> In un'unica disposizione normativa, il legislatore ha individuato sia il presupposto che il soggetto obbligato. Rispetto alla norma delineata per la tassa dall'art. 62, co. 1°, del D.L.vo n. 507/1993, l'art. 49, co. 3°, del D.L.vo n. 22/1997, nella individuazione del presupposto, ha sostituito la detenzione con la conduzione, aggiunto l'uso privato ed eliminato la condizione della prestazione continuativa del servizio. In argomento, PENNELLA, voce "Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)", cit., segnatamente par. 2.1.



la seconda da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione<sup>95</sup>.

La definizione delle componenti dei costi e la determinazione della tariffa di riferimento si basa su un *metodo normalizzato* elaborato dal Ministero dell'Ambiente di concerto con quello dell'Industria del Commercio e dell'Artigianato, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano (art. 49, co. 5)<sup>96</sup>.

La tariffa di riferimento è articolata per fasce di utenza e territoriali (art. 49, co. 6°); essa deve prevedere agevolazioni per le utenze domestiche e per la raccolta differenziata delle frazioni umide e delle altre frazioni, ad eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori (art. 49, co. 10°).

È prevista, inoltre, l'applicazione di una riduzione tariffaria a favore dei produttori che dimostrino di avere avviato al recupero una quota di rifiuti assimilati (art. 49, co. 14°)<sup>97</sup>.

Ai sensi dell'art. 49, co. 13°, la tariffa è riscossa dal soggetto che gestisce il servizio. La riscossione della tariffa può essere effettuata con l'obbligo del non riscosso per riscosso, tramite ruolo.

Per le fasi di accertamento e di liquidazione, il D.L.vo n. 22/1997 prevede soltanto che la tariffa è applicata dai soggetti gestori nel rispetto della convezione e del relativo disciplinare (art. 49, co. 9°).

La dottrina ha riconosciuto alla tariffa il carattere di prelievo di tipo ambientale<sup>98</sup>.

Segnatamente, il D.L.vo n. 22/1997 è improntato ai principi comunitari della responsabilità solidale e del *"chi inquina paga"*. Il costo dei servizi del ciclo dei rifiuti è posto a carico di chi li produce, ribadendosi con ciò il collegamento funzionale-commutativo, già caratterizzante la tassa per lo smaltimento dei rifiuti, tra prestazione pecuniaria e servizio.

<sup>95</sup> È stato rilevato che tratto innovativo della tariffa *"sembra quello della rilevanza della quantità dei rifiuti conferiti: tale peculiarità rende la tariffa, ancor più della Tarsu, aderente al principio comunitario chi inquina paga, anche se sono note le difficoltà per poter dare concretezza a tale criterio"*: VERRIGNI, *"La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali"*, cit., pag. 1642.

<sup>96</sup> Il regolamento per l'elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa è contenuto nel D.P.R. 27/04/1999, n. 158. L'utilizzazione dei criteri dettati dal metodo normalizzato è coerente con i principi dell'art. 65 D.L.vo n. 507/1993 per la determinazione quantitativa della Tarsu: v., in tal senso, la Circ. n. 25/E del 17/02/2000.

<sup>97</sup> La dimostrazione deve essere effettuata mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti.

La deduzione dal costo di gestione delle entrate derivanti dal recupero o dal riciclo dei rifiuti prevista dalla Tarsu (art. 61, co. 3°, D.L.vo n. 507/1993), è stata pertanto sostituita da un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati avviati al recupero in base all'attestazione dell'impresa di recupero.

<sup>98</sup> LORENZON, *"La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)"*, cit., pag. 298; VERRIGNI, *"La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali"*, cit., pag. 1642 ss.

*"Deve sottolinearsi che la filosofia, senz'altro condivisibile, che appare ispirare l'art. 49 del D.L.vo 5 febbraio 1997, n. 22, è quella della sostituzione del sistema di tariffazione forfetario previsto dalla disciplina della Tarsu, con un sistema che colpisca l'effettiva produzione di rifiuti. Ovviamente si dovrà verificare sul campo se i nuovi criteri di determinazione della tariffa saranno in grado di conseguire tale obiettivo, che senza dubbio risponde a corretti principi di finanza ambientale"*: GALLO-MARCHETTI, *"I presupposti della tassazione ambientale"*, cit., pag. 125, nt. 17.



Non sembra però che tale rapporto di commutatività possa pienamente assumere i caratteri sinallagmatici tipici di una prestazione corrispettiva di diritto privatistico<sup>99</sup>.

Al riguardo possono essere evidenziate nella nuova tariffa, a prescindere dal *nomen iuris* adottato, alcune discrasie con la caratterizzazione di corrispettivo privatistico;

il presupposto previsto dalla legge per la nuova entrata (“occupazione” o “conduzione dei locali o aree scoperte”) richiama letteralmente quello della Tarsu (“occupazione” o “detenzione di locali o aree scoperte”), tributo nel quale non sembrano potersi ravvisare elementi di sinallagmaticità<sup>100</sup>;

la prestazione a carico del soggetto passivo è obbligatoria, a fronte di un servizio parimenti obbligatorio ed oggetto di privativa di legge, le cui condizioni di svolgimento sono fissate unilateralmente dal Comune con l’adozione di un apposito regolamento<sup>101</sup>;

la determinazione quantitativa della tariffa è rapportata non solo alla prestazione del servizio relativa ai rifiuti cd. *interni*, ma anche a quella riguardante i rifiuti cd. *esterni*, e, pertanto, ad una utilità resa in favore della collettività<sup>102</sup>;

è prevista la possibilità di procedere alla riscossione mediante ruolo, istituto tipico, ancorché non esclusivo, delle entrate tributarie<sup>103</sup>.

In senso contrario, sembra maggiormente coerente con la natura di corrispettivo privatistico l’assenza di riferimenti normativi sulle fasi di accertamento, liquidazione e contenzioso, e sull’aspetto sanzionatorio; in effetti mancano nella disciplina della tariffa i principali tratti caratteristici del regime tributario di un prelievo.

Il passaggio dalla *tassa* alla *tariffa*, pertanto, determina una estrema incertezza, la quale desta notevoli preoccupazioni di fronte all’importanza delle implicazioni che derivano dalla soluzione, in un senso o nell’altro, della questione.

<sup>99</sup> In questi termini, LORENZON, “La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)”, cit., pag. 298.

Propendono per la natura di “prezzo pubblico imposto”, pur con specificazioni di riqualificazione della tariffa come tributo, GALLO-MARCHETTI, “I presupposti della tassazione ambientale”, cit., pag. 125, nt. 17.

GIOVANARDI, “Tributi comunali”, cit., pag. 530, osserva che la trasformazione del tributo in tariffa “obbliga l’interprete ad affrontare una delle questioni più controverse ed importanti di tutto il diritto tributario, cioè a dire l’individuazione del confine tra tributi, prezzi pubblici e corrispettivi di diritto privato”. Fondamentale, in dottrina, il riferimento a DEL FEDERICO, “Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici”, cit.

<sup>100</sup> La riproposizione della norma fa sì “che la superficie occupata è destinata a rimanere il parametro di commisurazione della tariffa, se non altro per la quota di essa determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e ai relativi ammortamenti”: GIOVANARDI, “Tributi comunali”, cit., pag. 531-2.

<sup>101</sup> La trasformazione della tassa in tariffa non esclude la natura tributaria della prestazione, “perché il servizio di gestione dei rifiuti solidi si svolge su pregnanti regole pubblicistiche”: PENNELLA, voce “Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)”, cit., par. 3; DEL FEDERICO, “Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici”, cit., pag. 293. “L’elemento della coattività, unanimemente ritenuto qualificante l’imposizione tributaria, è talmente marcato nella disciplina della tariffa da rendere difficile la non condivisione della tesi che il prelievo, comunque lo si chiami, partecipa dei caratteri che la dottrina ha sempre attribuito alla tassa. L’obbligatorietà della domanda infatti è tale non solo perché il servizio è reso in condizioni di monopolio, ma anche perché il bisogno corrispondente è inderogabile, non essendo ipotizzabile la rinuncia al suo soddisfacimento”: GIOVANARDI, “Tributi comunali”, cit., pag. 531.

<sup>102</sup> La destinazione alla copertura anche dei costi di spazzamento delle strade, invero, non solo sembra incompatibile con la nozione di prezzo pubblico o di corrispettivo privato, ma pare difficilmente conciliabile con la stessa nozione di tassa. In argomento v. RICCONI, “Il confine tra prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie. La riforma dei tributi locali, il passaggio dalla Tarsu alla TIA”, in *Il Fisco*, 2004, n. 18, pag. 2751.

<sup>103</sup> In tal senso v. altresì GALLO-MARCHETTI, “I presupposti della tassazione ambientale”, cit., pag. 125, nt. 17.



Basti pensare, innanzitutto, all'applicabilità delle norme costituzionali relative ai tributi (art. 23, 53, 75 Cost.) ed alla riconoscibilità, in ipotesi, ai Comuni del potere di disporre del credito vantato nei confronti del cittadino<sup>104</sup>.

In relazione alla fase dell'accertamento, se la tariffa viene qualificata come prestazione di diritto privato, dovrà ritenersi applicabile il termine prescrizionale quinquennale ex art. 2948 c.c.; se, invece, la tariffa viene considerata come un'entrata tributaria, essa sarà soggetta al diverso termine decadenziale comunemente previsto per il potere di accertamento.

Riguardo al profilo sanzionatorio, il legislatore non ha previsto alcuna disposizione normativa per gli omessi o ritardati versamenti delle tariffe. Pertanto, sono diverse le soluzioni prospettate: se la tariffa viene considerata come corrispettivo, troveranno applicazione l'art. 1218 c.c. che dispone il risarcimento del danno per l'inadempimento delle obbligazioni, e l'art. 1224 per gli interessi moratori; se la tariffa viene ricondotta nel *genus* dei tributi, potranno ritenersi applicabili le norme generali sulle sanzioni amministrative tributarie.

In ordine al contenzioso, sembrano senz'altro esperibili davanti al giudice amministrativo i ricorsi avverso gli atti di istituzione, regolamentazione e determinazione della tariffa. Relativamente ai singoli rapporti individuali con i soggetti privati, invece, la giurisdizione sarà devoluta al giudice ordinario se la prestazione viene qualificata di natura non tributaria; invece, sarà attribuita alle Commissioni tributarie se la tariffa viene riconosciuta come tributo comunale<sup>105</sup>.

Infine, la diversa natura giuridica della tariffa – quale prelievo di natura patrimoniale piuttosto che tributaria – ha effetti diretti nella soggezione della nuova entrata all'IVA<sup>106</sup>.

## 6. La tariffa per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto

L'art. 16 della L. 10/05/1976, n. 319 (cd. "Legge Merli"), istituiva un canone o diritto dovuto agli Enti gestori dei servizi di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto provenienti dalle superfici e dai fabbricati privati e pubblici<sup>107</sup>.

I soggetti passivi erano gli utenti dei predetti servizi, e si identificavano in coloro i quali utilizzavano uno scarico nella pubblica fognatura.

Il canone era formato dalla somma di due parti, corrispondenti rispettivamente al servizio di fognatura ed al servizio di depurazione.

<sup>104</sup> "La determinazione su base convenzionale della somma corrisposta a fronte del servizio comunale determina poi una serie di inconvenienti probabilmente sottovalutati, quali l'esposizione dell'ente locale a pressioni di singoli o di categorie di contribuenti, il rischio di arbitrii": URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", cit. pag. 343. L'A. si riferisce, ad esempio, alla possibilità di prevedere, per regolamento, riduzioni tariffarie o articolazioni tariffarie.

<sup>105</sup> In argomento, Poddighe, "La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani", in *Rivista di diritto tributario*, 2003, I, p. 501 ss., il quale propende per la natura tributaria della tariffa ex art. 49, e, pertanto, per la giurisdizione del giudice tributario; Riccioni, "Il confine tra prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie. La riforma dei tributi locali, il passaggio dalla Tarsu alla TIA", cit., pag. 2748 ss.

<sup>106</sup> Per la VI Direttiva comunitaria l'imposta non si applica in tutti i casi in cui l'ente agisce come pubblica autorità. In argomento v. Gallo-Marchetti, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 125, nt. 17; La Rocca, "Alcune brevi considerazioni sul regime dello smaltimento dei rifiuti solidi urbani alla luce della nuova tariffa rifiuti chiamata a succedere alla Tarsu", in *Il Fisco*, 2003, n. 44, pag. 17573 ss.

<sup>107</sup> In argomento, Loviseti, "La disciplina del canone di fognatura e depurazione", in *Finanza locale*, 1992, pag. 609 ss.; Id., "Il canone di fognatura e depurazione dovuto dalle utenze produttive: uso del servizio di depurazione e legittimazione a riscuotere", in *Finanza locale*, 1992, pag. 1357 ss. Per una ricostruzione storica della prestazione, Picciaredda-Selicato, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 155 ss.



Le modalità di determinazione della tariffa venivano previste, per ciascuno di tali servizi, dagli art. 17 (“*acque provenienti da insediamenti civili*”) e 17 bis (“*acque provenienti da insediamenti produttivi*”); segnatamente, il canone era determinato in ragione della quantità e della qualità di acqua scaricata<sup>108</sup>.

La L. n. 36 del 5/01/1994 (cd. “Legge Galli”) ha profondamente modificato il sistema<sup>109</sup>, ed ha introdotto il concetto di “*servizio idrico integrato*”, costituito dall’insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue (art. 4, co. 1°, lett. f)<sup>110</sup>.

Secondo il disposto dell’art. 13, co. 1°, la tariffa costituisce il corrispettivo di siffatto servizio idrico.

Ai sensi dell’art. 14, la quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi.

I relativi proventi affluiscono in un fondo vincolato a disposizione dei soggetti gestori del servizio idrico integrato, la cui utilizzazione è vincolata all’attuazione del piano d’ambito.

Al fine della determinazione della quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione, il volume dell’acqua scaricata è determinato in misura pari al volume di acqua fornita, prelevata o comunque accumulata (art. 14, co. 3°); pertanto, la legge presume che lo stesso quantitativo di acqua consumata sia riversata nella rete fognaria<sup>111</sup>.

Per le utenze industriali, la quota tariffaria in oggetto è determinata sulla base della quantità e qualità delle acque reflue scaricate, fatta salve riduzioni per le utenze che provvedono direttamente alla depurazione e che utilizzano la pubblica fognatura (art. 14, co. 4°)<sup>112</sup>.

Il presupposto della tariffa è rappresentato dal fatto oggettivo del collegamento alla rete fognaria<sup>113</sup>, e, pertanto, nella creazione di diseconomie esterne ricollegabili all’effettuazione di scarichi idrici inquinanti<sup>114</sup>.

<sup>108</sup> DI PIETRO, voce “Tributi comunali”, cit., pag. 16, in proposito afferma che “*quello che normativamente è definito in maniera ambigua come canone o diritto ... può essere considerato una prestazione a carattere tributario. Concorrono tra l’altro a tale soluzione la determinazione autoritativa ed obbligatoria del prelievo da parte dell’ente pubblico – che deve anche assicurare il servizio – e la mancanza, per l’utente-contribuente, di ogni giuridica possibilità di rinunciare al servizio cui è collegato il prelievo tributario*”.

<sup>109</sup> GIOVANARDI, “Tributi comunali”, cit., pag. 535 rileva che tale legge ha lo scopo di unificare e coordinare gli interventi degli enti locali, organizzandoli all’interno di un unico ambito territoriale ottimale, individuato dalle Regioni sulla base di parametri di natura fisico-geologica e demografico amministrativa, in modo da ricomprendervi più territori comunali ed eventualmente provinciali. PICCIAREDDA-SELICATO, “I tributi e l’ambiente. Profili ricostruttivi”, cit., pag. 161 ss., in ordine alla revisione effettuata dalla L. n. 36/1994, affermano che “*sarebbe più corretto parlare di processo di epigenesi, in quanto le caratteristiche principali erano già ravvisabili nella L. n. 319/1976*”.

<sup>110</sup> V. LOVISETTI, “I servizi idrici. Distribuzione, raccolta e depurazione delle acque”, Torino, 1997.

<sup>111</sup> La quantificazione della tariffa è incentrata presuntivamente sulla base del quantitativo di acqua consumata; “*trattasi di criterio particolarmente pregnante ai fini dell’attuazione del principio chi inquina paga, in quanto l’entità del prelievo si correla al consumo di acqua, considerata una risorsa ambientale scarsa*”: v. VERRIGNI, “La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali”, cit., pag. 1648.

<sup>112</sup> È altresì previsto, allo scopo di incentivare il riutilizzo di acqua reflua o già usata nel ciclo, che la tariffa per le utenze industriali venga ridotta in funzione dell’utilizzo nel processo produttivo di acqua reflua o già usata. La riduzione tariffaria viene determinata applicando un correttivo che tenga conto della quantità di acqua riutilizzata e della quantità delle acque primarie impiegate (art. 14, co. 4°-bis).

<sup>113</sup> In tal senso, GALLO-MARCHETTI, “I presupposti della tassazione ambientale”, cit., pag. 127, nt. 19.

<sup>114</sup> V. PICCIAREDDA-SELICATO, “I tributi e l’ambiente. Profili ricostruttivi”, cit., pag. 162 e VERRIGNI, “La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali”, cit., pag. 1648. L’A. ult. cit. altresì rileva che il presupposto della tariffa va individuato “*nella produzione di effetti dannosi per la collettività, che deve sopportare i costi per il trattamento delle acque (quando il servizio è prestato) o il prodursi di un peggioramento dell’ecosistema (quando il servizio non è prestato)*”.



Segnatamente la finalità ambientale è interna la presupposto del tributo, essendovi un rapporto causale tra l'attività inquinante (produzione di acque reflue) ed il presupposto medesimo<sup>115</sup>.

In ordine alla natura giuridica del prelievo, la giurisprudenza e dottrina propendevano, nel sistema della legge Merli, per attribuire al canone la natura di tassa, avuto riguardo al suo pregnante carattere coattivo, nonché all'autoritatività del meccanismo di determinazione dell'entità delle prestazioni in esame<sup>116</sup>.

Analoga conclusione potrebbe essere raggiunta in ordine alla quota della tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione<sup>117</sup>.

In ordine alla quota della tariffa relativa ai servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, sembra emergere, invece, una connotazione sinallagmatica, tale da far qualificare tale quota come corrispettivo contrattuale<sup>118</sup>.

<sup>115</sup> V. LAROMA JEZZI, "I tributi ambientali", cit., pag. 328. In senso contrario, GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 127, nt. 19: secondo gli AA. citati la finalità ambientale è extrafiscale e prevalentemente collegata al vincolo di gettito. PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 162, in proposito affermano che emerge con chiarezza la finalità del prelievo "quale strumento di disincentivazione all'inquinamento, che mira al soddisfacimento di un interesse generale alla protezione dell'ambiente".

<sup>116</sup> V. Cass., sez. I, 9/03/1992, n. 2800 e Cass., sez. I, 11/11/1994, n. 9434. In dottrina, GRANELLI, "Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali delle leggi Merli", in *Bollettino tributario*, 1980, pag. 836; DI PIETRO, voce "Tributi comunali", cit., pag. 16; GAFFURI, "Natura del canone per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto e privilegio generale immobiliare", in *Finanza locale*, 1985, pag. 585; PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 157 ss.

<sup>117</sup> LAROMA JEZZI, "I tributi ambientali", cit., pag. 328, sostiene che "ai fini della ricostruzione teorica del prelievo, questo può essere dunque definito come una tassa avente funzione di finanziamento del servizio di raccolta e depurazione delle acque reflue nonché delle opere di risanamento ambientale (costruzione delle opere di depurazione)". VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1649, osserva che tale quota è riconducibile al principio chi inquina paga, in quanto si fonda sulla responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata dall'inquinatore, assumendo connotazioni tipiche della tassa. V. altresì GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", cit., pag. 127, nt. 19 e PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", cit., pag. 164 ss.

Devesi comunque rilevare che alcune norme attenuano il nesso tra servizio e pagamento della tariffa, come quella secondo la quale la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione: cfr. GIOVANARDI, "Tributi comunali", cit., pag. 538.

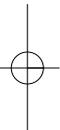
<sup>118</sup> In tal senso VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", cit., pag. 1649. In proposito GIOVANARDI, "Tributi comunali", cit., pag. 537 rileva che l'interprete deve affrontare con riferimento alla prestazione *de qua* problematiche simili rispetto a quelle già evidenziate con riferimento alla nuova tariffa sui rifiuti: da una parte, i profili di coattività del prelievo ed il carattere pubblicistico del servizio sono talmente rilevanti da far ritenere che, malgrado tutto, si sia pur sempre in presenza di un tributo; dall'altra, non si può non tenere in qualche modo conto della rilevanza qualificatoria della disciplina, la quale appare priva di quegli elementi strutturali che normalmente caratterizzano le entrate tributarie. Per le problematiche relative, v. RICCIONI, "Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue. Al confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria", in *Il Fisco*, 2004, n. 24, pag. 3698 ss.



## Bibliografia

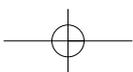
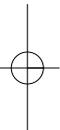
- BAGGIO, "I tributi provinciali", in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci, Padova, 1994, tomo IV, pag. 377 ss.
- BAGGIO, "Riduzioni, esclusioni ed agevolazioni nel contesto della nuova tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni", in *Finanza locale*, 1995, pag. 203 ss.
- BARONE-RICCIARDELLI, "Prime impressioni sulla nuova imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili", in *I tributi locali e regionali*, 2001, pag. 25 ss.
- BARONE-RICCIARDELLI, "Profili del sistema tributario delle Province", in *I tributi locali e regionali*, 1996, pag. 421 ss.
- CARINCI, "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea", in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 4, pag. 1201 ss.
- CIARLO, "La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito", in *Quaderni costituzionali*, 2002, pag. 808 ss.
- DEL FEDERICO, "Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici", Torino, 2000.
- DI PIETRO, voce "Tributi comunali", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXXI, 1994, pag. 13 ss.
- FERGOLA, "Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi", in *Il fisco*, 1996, n. 2, pag. 446 ss.
- FERGOLA, "La disciplina dei rifiuti solidi urbani, la revisione ed armonizzazione della tassa di smaltimento", in *Diritto e pratica tributaria*, 1994, I, pag. 27 ss.
- FICARI, "Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)", in *Rassegna tributaria*, 2001, n. 5, pag. 1284 ss.
- FICARI, "Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari", in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 4, pag. 1226 ss.
- FUSCONI, "Ulteriore rinvio della tariffa rifiuti", in *Il Fisco*, 2004, n. 11, pag. 3779 ss.
- GALLO-MARCHETTI, "I presupposti della tassazione ambientale", in *Rassegna tributaria*, 1999, n. 1, pag. 115 ss.
- GAFFURI, "Natura del canone per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto e privilegio generale immobiliare", in *Finanza locale*, 1985, pag. 585.
- GIOVANARDI, "Tributi comunali", in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, p. 465 ss.
- GIOVANNINI, "Normazione regionale in materia tributaria", in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 4, pag. 1165 ss.
- GRANELLI, "Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali delle leggi Merli", in *Bollettino tributario*, 1980, pag. 836.
- INTERDONATO, "Tributi regionali", in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, p. 29 ss.
- LA ROCCA, "Alcune brevi considerazioni sul regime dello smaltimento dei rifiuti solidi urbani alla luce della nuova tariffa rifiuti chiamata a succedere alla Tarsu", in *Il Fisco*, 2003, n. 44, pag. 17573 ss.
- LAROMA JEZZI, "I tributi ambientali", in Russo, "Manuale di diritto tributario", Milano, 2002, pag. 319 ss.
- LORENZON, "La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani interni ed esterni (tariffa Ronchi)", in *Rivista di diritto tributario*, 2001, I, p. 261 ss.
- LORENZON, voce "Sovrimeposte e supercontribuzioni", in *Enciclopedia del diritto*, XLIII, Milano, 1990, pag. 230 ss.
- LOVISETTI, "La disciplina del canone di fognatura e depurazione", in *Finanza locale*, 1992, pag. 609 ss.
- LOVISETTI, "Il canone di fognatura e depurazione dovuto dalle utenze produttive: uso del servizio di depurazione e legittimazione a riscuotere", in *Finanza locale*, 1992, pag. 1357 ss.
- LOVISETTI, "I servizi idrici. Distribuzione, raccolta e depurazione delle acque", Torino, 1997.
- MAGNANTE, "Tarsu. Presupposti del tributo ed ipotesi di intassabilità", in *Il Fisco*, 2003, n. 26, pag. 4094 ss.
- MENTI, "Ambiente ed imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti", Padova, 1999.
- MISCALI, "Imposizione tributaria e territorio", Padova, 1985.
- OSCOLATI, "La tassazione ambientale", Padova, 1979.
- OSCOLATI, "Sulla tassa per la raccolta e il trattamento dei rifiuti solidi", in *Rivista di diritto finanziario*, 1977, I, pag. 23 ss.
- PENNELLA, "Nota alla sentenza Comm. Trib. Prov. Palermo, n. 1203, del 5 gennaio 2004", in *Giurisprudenza delle imposte*, 2004, n. 3, pag. 693 ss.
- PENNELLA, "Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento", in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 2, pag. 692 ss.

- PENNELLA, voce "Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Aggiornamento XII, 2004.
- PERRONE-CAPANO, "L'imposizione e l'ambiente", in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci, Padova, 1994, tomo I, pag. 449.
- PICCIAREDDA-SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", Milano, 1996.
- PIGOU, "The economics of welfare", London, 1929.
- PIZZO, "Tassa rifiuti - Deliberazioni di tariffe - Obbligo di motivazione", in *Bollettino tributario*, 1994, pag. 1092.
- PODDIGHE, "La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani", in *Rivista di diritto tributario*, 2003, I, p. 501 ss.
- RICCIONI, "Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue. Al confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria", in *Il Fisco*, 2004, n. 24, pag. 3698 ss.
- RICCIONI, "Il confine tra prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie. La riforma dei tributi locali, il passaggio dalla Tarsu alla TIA", in *Il Fisco*, 2004, n. 18, pag. 2748 ss.
- RIGHI, voce "Rifiuti solidi urbani interni (tassa per lo smaltimento dei)", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1991, XXVII.
- SUCCIO, "Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti", con postilla di **Lupi**, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, n. 6, pag. 931 ss.
- TESTA, "Rifiuti urbani: dalla tassa alla tariffa. Con quali risultati?", in *Il Fisco*, 2000, n. 18, pag. 6126 ss.
- TREMONTI, "Profili della tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni e del corrispettivo per la raccolta dei rifiuti solidi urbani", in *Rivista di diritto finanziario*, 1977, I, pag. 590.
- VERRIGNI, "La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali", in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 5, pag. 1614 ss.
- URICCHIO, voce "Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi ed urbani", in *Digesto delle Discipline privatistiche - Sez. Comm.*, Utet, 1998, pag. 339 ss.



## SEZIONE III

### *Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio*



## Presentazione

Caterina Coco

SOMMARIO: 1. La fiscalità ambientale nella legislazione tributaria italiana - 2. Lo sviluppo sostenibile come gestione ottimale e integrata delle risorse ambientali e il suo finanziamento - 3. Le agevolazioni in materia ambientale e la loro compatibilità con il principio «chi inquina paga» - 4. I risultati della ricerca e i problemi irrisolti

### 1. La fiscalità ambientale nella legislazione tributaria italiana.

L'Italia, rispetto ad altri paesi della U.E. (quali, Danimarca, Francia, Paesi Bassi), è ancora agli esordi nell'introduzione di tributi ambientali, tant'è che gli strumenti utilizzati dal legislatore italiano riguardano, quasi esclusivamente, tributi paracommutativi, accise e imposte sui consumi.

Nel vasto panorama dei possibili fenomeni da individuare come oggetto della tassazione ambientale, il legislatore tributario italiano ha preso in considerazione solo i rifiuti e alcune emissioni inquinanti, mentre non si è adeguatamente occupato né dei prodotti inquinanti né del consumo di beni ambientali scarsi (ad eccezione della tariffa sui servizi idrici integrati), nonostante che tra questi beni siano ricompresi e quelli naturali (boschi, coste, laghi, etc.) e quelli culturali (centri storici, monumenti, etc.)<sup>1</sup>.

La nostra dottrina, peraltro, nell'ambito della fiscalità ambientale, ha distinto tra i tributi ambientali propriamente detti, caratterizzati da un nesso causale fra «il presupposto e il fatto materiale e oggettivo (unità fisica) che determina il deterioramento scientificamente accertato dell'ambiente, ferma restando la possibilità che tale tributo persegua come effetto economico ed extra fiscale anche funzioni di tutela ambientale»<sup>2</sup> e i tributi connotati dalla finalità extrafiscale della tutela ambientale, che sono riconducibili ai tributi di scopo.

La categoria dei tributi ambientali *stricto sensu*, elaborata dalla dottrina, «seppure dogmaticamente rigorosa, pecca di astrattismo», visto che l'esperienza legislativa italiana mostra la tendenza ad enfatizzare le mere funzioni ambientali<sup>3</sup>, invero, al solo fine di incrementare il gettito, di cui una quota, assolutamente residuale, viene utilizzata per interventi sull'ambiente.

Gli unici strumenti di fiscalità ambientale, *lato sensu*, presenti e funzionanti nel nostro sistema tributario sono la *carbon tax* e la tassa-tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

<sup>1</sup> Cfr., D.L.vo 22 gennaio 2004, n. 42, «Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n.137».

<sup>2</sup> Così, F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, pag. 119. sull'argomento, vedi anche, F. PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in *Tributi e l'ambiente - Profili ricostruttivi*, (Milano, 1996).

<sup>3</sup> C. FERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 5/2003, pag. 1625.

La *carbon tax*, introdotta con il collegato alla finanziaria 1999, ex art. 8, L. n. 448/1998, è un'imposta sui consumi, finalizzata a «perseguire l'obiettivo di riduzione delle emissioni di anidride carbonica, derivanti dall'impiego di oli minerali secondo le conclusioni della conferenza di Kyoto del 1°-11 dicembre 1997» (co. 1°, art. 8, cit.).

La graduale rideterminazione delle accise sugli oli minerali (l'imposta andrà a regime a partire dal 1° gennaio 2005), nelle intenzioni della legge, non «deve dar luogo ad aumenti della pressione fiscale complessiva», essendosi adottate «misure fiscali compensative», mediante la riduzione di prelievi obbligatori sulle prestazioni di lavoro (co. 2°, art. 8, cit.).

Le aliquote, fissate in un allegato all'art. 8, sono, però, decisamente più alte di quelle proposte a livello europeo, per cui gli effetti sul mercato dei combustibili rischiano di essere pesantemente distorsivi<sup>4</sup>.

La tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, a sua volta, è stata introdotta con il D.L.vo.n.22/1997 (noto come decreto Ronchi) che, all'art. 49 disponeva contestualmente la soppressione della previgente tassa, a decorrere dal 1° gennaio 1999, lasciando ai Comuni la facoltà di attivare in via sperimentale ed anticipata il nuovo sistema tariffario<sup>5</sup>.

Tuttavia, a causa dei vari e complessi problemi inerenti alla sostituzione della tassa con la tariffa, il D.P.R. n. 158/1999 ha introdotto un regime transitorio, che lascia coesistere tassa e tariffa sino al 2008 (da ultimo, differito ulteriormente con la finanziaria 2005, ex L. n. 311/2004, articolo unico, co. 523°).

Sotto il profilo giuridico, la tariffa collegata allo smaltimento dei rifiuti rimane sostanzialmente «un prelievo coattivo» correlato ad un servizio pubblico, attuato mediante lo schema della *obligatio ex lege*, e quindi riconducibile all'area della fiscalità<sup>6</sup>.

Evidente è che i due principali tributi «ambientali» presenti nel nostro ordinamento fiscale, la *carbon tax*, da un lato, e la tariffa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani, dall'altro, possono essere diversamente apprezzati, in quanto la *carbon tax* può essere considerata un tributo ambientale sulle emissioni nocive<sup>7</sup>, laddove la tariffa per lo smaltimento rifiuti si colloca tra le entrate tributarie con funzione am-

<sup>4</sup> In realtà l'approccio economico al problema si concentra sull'analisi del tributo ambientale come prezzo dell'inquinamento. Questo prezzo, di fatto, va a maggiorare il costo dei prodotti che derivano dalle attività inquinanti. Tuttavia se si guarda non più solo al «prezzo» del prodotto gravato dall'imposta, ma piuttosto all'eccellenza della sua qualità, la competitività tra imprese dovrà basarsi su una scelta concorrenziale, in cui il tradizionale metodo della riduzione dei prezzi non è più efficace. Sull'argomento, vedi E. GERELLI, *Reputazione ambientale e competitività non di prezzo*, in *Riv. Dir. Fin. e sc.fin.*, 2002, pag. 707.

Senza dubbio, però, l'applicazione dell'imposta ambientale a carico del produttore del bene o del servizio non potrà, inizialmente, non essere subita dal consumatore finale.

<sup>5</sup> Si rammenta che la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani ha avuto una radicale trasformazione per effetto del D.P.R. n. 915/1982, recante norme per l'attivazione delle direttive CEE n. 75/442, 76/403 e 78/319, relative rispettivamente ai rifiuti, allo smaltimento dei policlorotrifenili e ai rifiuti tossici e nocivi. Successivamente, con L. n. 421/1992, ex art. 4, co. 4°, il Governo è stato delegato ad emanare norme di revisione e armonizzazione della disciplina dei diversi tributi locali tra cui la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Con il D.L.vo n. 507/1993, si è accentuata la relazione fra occupazione degli immobili, produzione dei rifiuti e servizio pubblico di raccolta, tenuto conto delle particolari condizioni d'uso, che influiscono sulla potenzialità di produrre i rifiuti stessi da parte degli utenti.

<sup>6</sup> In tal senso, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

<sup>7</sup> Anche se, la *carbon tax* è efficace nella riduzione delle emissioni, solo nel caso di livelli di imposizione molto elevati. Sarebbe, invece, preferibile: stabilire livelli differenti per ciascun combustibile, sulla base sia dell'intensità inquinante di ciascuno che sull'impatto inflazionistico del prodotto; incentivare gli effetti di sostituzione dei prodotti tossici.

bientale<sup>8</sup>. Ambedue i tributi, in ogni caso, si incentrano sul principio comunitario «chi inquina paga», il quale presenta, secondo alcuni autori, punti di contatto con il principio della responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata, che, nell'ambito dei cosiddetti tributi paracommutativi, rappresenta il criterio di riparto del carico tributario<sup>9</sup>.

Nel tralasciare, volutamente, entrate minori, quali il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica (introdotto con la L. n. 549/1995), la tariffa per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto (L. n. 36/1994 che ha introdotto il servizio idrico integrato), l'imposta sulle emissioni di anidride solforosa (L. n. 449/1997), vale la pena di soffermarsi sulle novità introdotte dal collegato alla finanziaria 2000 e dalla finanziaria 2001, in relazione a scelte di effettiva fiscalità ambientale, pur se ancora *in fieri*.

L'art. 90, Capo IV, del collegato alla finanziaria 2000, L. n.342/1990, ha istituito l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, a decorrere dall'anno 2001, il cui gettito è espressamente destinato:

- al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico;
- al disinquinamento acustico;
- all'eventuale indennizzo dei residenti in determinate zone vicine ad aeroporti.

Il pagamento dell'imposta grava sull'esercente dell'aeromobile. Sono esclusi dall'imposta i voli di stato, sanitari e di emergenza (art. 91). L'imposta è determinata sulla base dell'emissione sonora dell'aeromobile civile, come indicata nelle norme sulla certificazione acustica internazionale. L'imposizione è differenziata in base alla classe dell'aeromobile ed è quantificata in rapporto alle tonnellate (art. 92).

Qualora, dal 1° gennaio 2004, sulla base dei dati predisposti dalle Regioni, si fossero conseguiti i risultati a cui è destinato il gettito, le aliquote d'imposta potrebbero essere modificate (art. 92, co. 3°)<sup>10</sup>.

La finanziaria 2001, inoltre, ha dedicato sette articoli (dal 109 al 115 della L. n. 388/2000) agli interventi in materia ambientale. In particolare, è stato istituito un apposito fondo presso il Ministero dell'ambiente, destinato:

- a) alla riduzione della quantità e pericolosità dei rifiuti;
- b) alla raccolta differenziata dei rifiuti;
- c) al minore uso delle risorse naturali non riproducibili nei processi produttivi;
- d) alla riduzione del consumo di risorsa idrica;
- e) al minore consumo energetico e maggiore utilizzo di fonti energetiche riproducibili;
- f) alla innovazione tecnologica finalizzata alla protezione ambientale;
- g) agli interventi per il miglioramento della qualità della vita urbana.

<sup>8</sup> I criteri di determinazione della base imponibile relativa alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti, però, essendo individuata nelle superfici dei locali e delle aree scoperte, rendono poco significativa la relazione tra il servizio di smaltimento e l'entità dell'imposizione «in quanto l'elemento noto su cui si fonda la relativa presunzione di produzione dei rifiuti non risulta poiché sono le persone umane e non le superfici a determinare il rifiuto domestico». Così N. PENNELLA, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 716.

<sup>9</sup> V. per tutti, L. DEL FEDERICO, *op.cit.*, pag. 102

<sup>10</sup> Ma, se pure questa imposta appare in linea con la realizzazione di un sistema di fiscalità ecologica, non è valutabile in relazione agli effetti, che, anche in questo caso, potrebbero colpire esclusivamente il consumatore finale. Ad ogni modo l'imposta stessa è conforme al principio «chi inquina paga».

A decorrere dall'anno 2001, è stato stanziato, per ridurre le emissioni in atmosfera, un ulteriore fondo alimentato attraverso una quota pari al 3% delle entrate derivanti dalla *carbon tax*, utilizzabile per:

- il finanziamento di programmi di rilievo nazionale e regionale finalizzati alla riduzione delle emissioni in atmosfera;
- la promozione della efficienza energetica;
- la diffusione delle fonti rinnovabili di energia;
- il finanziamento di programmi agricoli e forestali finalizzati all'assorbimento dell'anidride carbonica;
- la formazione di un piano per l'installazione, prioritariamente nel Mezzogiorno, di pannelli solari.

Infine, nell'art. 112 della finanziaria 2001, L. n.388/2000, cit., è previsto che una quota del fondo, costituito con i proventi delle licenze UMTS, venga destinato alla lotta contro l'elettrosmog<sup>11</sup>, laddove nell'art. 113 si dispone che una quota del gettito delle tasse ambientali, che colpiscono determinati prodotti, venga destinata agli Enti locali nei cui territori sono allocati gli impianti di produzione e stoccaggio dei prodotti stessi. Peraltro, viene opportunamente specificato che le entrate relative «non hanno carattere di compensazione del rischio ambientale e sanitario e sono utilizzabili per programmi di salvaguardia e sviluppo ecocompatibile del territorio».

## 2. *Lo sviluppo sostenibile come gestione ottimale e integrata delle risorse ambientali e il suo «finanziamento».*

Una efficace politica fiscale, finalizzata alla tutela ambientale nelle sue diverse funzioni, che vanno dalla conservazione dell'ambiente alla prevenzione e alla repressione degli inquinamenti, non può prescindere dalla concreta attuazione di almeno due condizioni:

1. la «neutralità fiscale», che consiste nel mantenimento della pressione fiscale complessiva in misura invariata per la collettività, attraverso una sostanziale compensazione tra l'introduzione di nuovi tributi con la riduzione di altri;
2. l'introduzione graduale di tributi ambientali, per minimizzarne gli iniziali effetti negativi sulla competitività economica, mediante strumenti economici diversi, da coordinare tra loro<sup>12</sup>.

Le più recenti tendenze dell'ordinamento giuridico, in tema di ambiente, richiedono, inoltre, un approccio sistemico e globale nelle politiche di prevenzione e riduzione

<sup>11</sup> In particolare, il fondo in questione è destinato a:

- finanziare studi e ricerche sui rischi connessi all'esposizione ai campi magnetici ed elettromagnetici;
- realizzare un catasto delle fonti che producono tali radiazioni;
- promuovere mediante incentivi nuove tecnologie con un basso impatto ambientale.

Va detto che i sostegni all'innovazione tecnologica sembrano più efficaci, nel breve periodo, dei tributi ambientali, che, finalizzati ad una riconversione ecologica della produzione, possono, probabilmente, ottenere effetti di maggiore entità nel lungo periodo.

<sup>12</sup> Una politica fiscale di tipo ambientale coerente deve tendere a garantire la fruibilità delle risorse ambientali da parte dei soggetti dell'ordinamento e, nello stesso tempo, evitare o contenere gli effetti aggressivi delle attività umane.

dell'inquinamento, al fine di evitare che misure protettive di un bene trasferiscano la nocività su un altro settore (ad esempio, dall'ambiente idrico a quello atmosferico), in assenza di una valutazione intersettoriale e integrata<sup>13</sup>.

Difatti, alle funzioni di salvaguardia dei beni ambientali si è aggiunta, in tempi recenti, la funzione di promozione di politiche di sviluppo sostenibile, da realizzarsi mediante la gestione ottimale ed integrata delle risorse ambientali nel territorio, rinnovabili e non rinnovabili. Obiettivo della promozione di politiche di sviluppo è quello di garantire, per quanto possibile, la ricostituzione o la riproduzione di risorse naturali impiegate e consumate nei processi produttivi e nella vita di relazione. Ove ciò non risulti possibile o conveniente, le risorse devono essere gestite come beni non riproducibili, di cui bisogna assicurare un uso parsimonioso. La L. n. 36/1994, fornisce, all'art. 1, co. 2°, una definizione normativa dello sviluppo sostenibile, ispirata al criterio di solidarietà tra generazioni, in ordine alle aspettative e ai diritti di fruire di un patrimonio ambientale integro.

Evidente è che, allo stato attuale, l'ulteriore affinamento della questione ambientale va ben al di là delle tutele settoriali riconosciute ai singoli beni, che compongono l'ambiente, per indirizzarsi verso la tutela dell'ambiente nelle sue interazioni<sup>14</sup>.

Ciò comporta, quindi, la necessità di introdurre tributi, che dovrebbero spostare il carico fiscale dai redditi ai consumi<sup>15</sup> e ridurre l'imposizione sul fattore lavoro per incentivare le attività *labour-intensive* rispetto a quelle *capital-intensive*<sup>16</sup>.

I tributi ambientali, in senso stretto, comunque, pur avendo forti potenzialità, presentano molti limiti, tra cui il rischio di tassare in rapporto alla misurabilità più che alla nocività delle emissioni, la difficoltà di funzionare in contesti di corruzione diffusa o di dissesto economico, la necessità di favorire una corretta informazione e la responsabilizzazione collettiva.

<sup>13</sup> In questa ottica, la normativa relativa non si pone l'obiettivo di eliminare l'inquinamento, come enfaticamente sosteneva la L. n. 833/1978, bensì di contenerlo entro limiti di accettabilità, la cui soglia invalicabile è costituita dalle esigenze di protezione della salute umana (Corte cost. sent. n. 127 del 1990).

Cfr., in tal senso, la Dir. n. 96/91/CE, sulla prevenzione e riduzione integrata dell'inquinamento, recepita con il D.L.vo, n. 372/1999.

<sup>14</sup> Vedi, Corte cost., sent. n.641 del 1987, in cui si afferma che «il carattere specifico e distintivo dell'ambiente come bene immateriale unitario consiste nella protezione apprestata dall'ordinamento al suo insieme di relazioni». Non è, quindi, vero che la nozione di ambiente è costituita da «una mera elencazione di *res* (o di beni) e di relazioni tra *res* (o tra beni)». Così, D. BORGONOVO, *Contributo allo studio del danno ambientale*, Riv.Giur.Amb., 1992, pag. 268 e seg..

Difatti, ambiente e paesaggio «sono nozioni giuridiche che sottendono categorie di relazione di molteplici elementi i quali nel loro insieme e nel loro combinarsi sono in grado di costituire un valore diverso da quello che coincide con la semplice somma dei loro componenti». Così, P. DELL'ANNO, *Manuale di diritto ambientale*, Padova, 2003, pag. 38.

<sup>15</sup> Vedi, F. GALLO - F. MARCHETTI, *op.cit.*, che richiamano alcune considerazioni svolte in tema di fiscalità ambientale, sulla base delle risoluzioni UE in materia, secondo cui «data la scarsità del bene ambiente, tutti gli atti o le attività che comportano un inquinamento o un consumo di beni ambientali rappresenterebbero il consumo di un bene di lusso (l'ambiente) come tale suscettibile di una valutazione economica e, soprattutto, di manifestare una maggiore capacità contributiva rispetto agli atti o ad attività non inquinanti o che non comportano, comunque, un consumo di beni ambientali». Secondo gli stessi autori, tuttavia, questa impostazione, che propone un iniziale modello di tributo ambientale in senso proprio, «offre soltanto alcuni spunti ricostruttivi, limitandosi a fornire una ricostruzione costituzionale del tributo ambientale esclusivamente in chiave di imposta sui consumi».

<sup>16</sup> Vedi, in proposito, COMMISSIONE EUROPEA, *Crescita, competitività, occupazione. Le sfide e le vie da percorrere nel XXI secolo. Le grandi linee della politica europea a sostegno dell'occupazione*, Milano, Il Saggiatore, 1994, cap. X.

### 3. *Le agevolazioni in materia ambientale e la loro compatibilità con il principio "chi inquina paga".*

Nessuna politica fiscale in materia ambientale può avere l'ambizione di conseguire risultati duraturi ed apprezzabili se non tiene conto del fatto che, tra l'uso delle risorse naturali e le esternalità ambientali, esistono legami diretti ed oggettivi. Le risorse naturali, infatti, sono parte di un ecosistema integrato in cui l'offerta e il consumo di una risorsa finiscono con l'influenzare l'offerta e il consumo di un'altra risorsa.

E' necessario, quindi, inasprire, da un lato, gli strumenti risarcitori-sanzionatori a carico di imprese «dannose» per l'ambiente e puntare, dall'altro, su incentivi e agevolazioni a favore di imprese «virtuose».

In effetti, lo strumento risarcitorio-sanzionatorio, assicurando una liquidazione non meramente simbolica del danno, può essere utile come deterrente per i comportamenti nocivi, in quanto può indurre gli operatori economici ad adottare modalità di svolgimento dell'attività produttiva rispettosa delle risorse naturali, dal momento che un comportamento difforme risulterebbe poco conveniente. Il principio del «chi inquina paga», pertanto, induce gli inquinatori a ridurre l'inquinamento fino al punto in cui i costi di abbattimento superano quelli del risarcimento. Peraltro, la debolezza sostanziale di tale principio è dovuta al fatto che esso risulta efficace, soltanto quando il responsabile dell'inquinamento sia individuabile, senza contare che il rischio è di «legittimare» l'uso di prodotti inquinanti, avallando la distruzione di risorse naturali scarse<sup>17</sup>, dietro il pagamento di una somma di danaro.

Va, però, ricordato che, a livello comunitario, il principio del «chi inquina paga» è visto non solamente in un'ottica riparatoria del danno prodotto, ma anche in chiave di «prevenzione» e «precauzione», rispetto a fenomeni potenzialmente dannosi, mediante tecniche di tutela che possono funzionare *ex ante*.

Ciò comporta, sotto un profilo sostanziale, che l'applicazione del principio «chi inquina paga» e i meccanismi agevolativi o incentivanti sono pienamente compatibili, laddove, ad esempio, la tutela dell'ambiente, mediante provvedimenti a favore di scelte aziendali, che vanno oltre il dettato normativo vigente (adozione di emissioni o immissioni, etc., al di sotto degli standards prescritti), implica la prevenzione dei danni relativi. Il pericolo di censura delle agevolazioni fiscali in materia ambientale, tuttavia, esiste e può essere vinto solo valutando, attentamente, se le agevolazioni stesse producono effetti confliggenti tra gli interessi, di pari rango, in gioco. In concreto, se le agevolazioni concorrono a creare condizioni ottimali per lo sviluppo sostenibile, non si può dire che siano lesive del principio di uguaglianza, *ex art. 3, Cost.*, visto che gli articoli 9, 32 e 117, *Cost.*, sanciscono l'obbligo di provvedere alla tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico, nonché alla tutela della salute umana, dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, a carico della Repubblica, mentre la valorizzazione dei beni culturali e ambientali è di competenza delle Regioni.

<sup>17</sup> In proposito, N. D'AMATI, *Ambiente e Fisco nella dichiarazione di emersione*, in *Il fisco*, 2002, pag. 1901.

In ogni caso, per evitare di incorrere nella violazione della normativa europea sugli aiuti di Stato, è preferibile introdurre incentivi per investimenti aziendali, piuttosto che ridurre l'onere fiscale in funzione dei maggiori costi sopportati per precisi obblighi normativi<sup>18</sup>, derivanti dai regimi vincolistici in materia ambientale.

#### 4. I risultati della ricerca e i problemi irrisolti.

In questo complesso quadro, la nostra ricerca si è posta l'obiettivo di verificare la coerenza di alcuni strumenti giuridici e fiscali collegati alla normativa sulla tutela dell'ambiente.

In particolare, è stata analizzata l'efficacia del sistema basato sulla responsabilità civile per danni all'ambiente, in relazione alle scelte operate dalle imprese<sup>19</sup>, in rapporto al principio "chi inquina paga".

Sono stati, inoltre, valutati agevolazioni fiscali ed incentivi, introdotti a favore delle imprese per la promozione dello sviluppo sostenibile, in relazione alla loro concreta fruibilità ed efficienza<sup>20</sup>.

Gli studi condotti hanno evidenziato: da un lato, l'importanza di rendere sempre più incisivo uno specifico istituto giuridico, qual è appunto la responsabilità ambientale, che non comporta solo l'irrogazione di sanzioni penali o amministrative nei confronti dei soggetti inquinanti, ma impone l'obbligo di sopportare i costi del ripristino o, in alternativa, di risarcire danni causati alle risorse naturali; dall'altro, la notevole importanza assunta dal "fattore ambientale", che, nell'assegnazione del punteggio complessivo alle imprese richiedenti le agevolazioni finanziarie, a supporto dello sviluppo sostenibile, premia le buone *performances* ambientali delle iniziative proposte.

Peraltro, è stato anche sottolineato che la disciplina, in chiave ambientalista, di attività produttive si presenta alquanto complessa, a causa delle difficoltà di prevedere i fenomeni di inquinamento e di valutarne in anticipo l'idoneità a ripercuotersi negativamente sulle risorse naturali.

Al contrario, appare efficace l'intervento del giudice, che, nel bilanciare l'interesse della collettività ad un ambiente salubre rispetto a quello del profitto proprio degli operatori economici, ha la possibilità di stigmatizzare il comportamento dannoso attraverso lo strumento della sanzione, aggiornando, di fatto, i parametri stabiliti dall'ordinamento giuridico e garantendo un effettivo risarcimento del danno ambientale.

Lo strumento risarcitorio-sanzionatorio, che, quindi, assicura una liquidazione non meramente simbolica del danno, «può essere utile sia fungendo da deterrente per i comportamenti nocivi all'ambiente, inducendo gli operatori economici ad adottare modalità di svolgimento dell'attività produttiva rispettose delle risorse ecologiche, sia in termini di competitività delle imprese, perché un comportamento difforme delle stesse risulterebbe poco conveniente sotto il profilo economico. L'effettiva applicazione del principio "chi inquina paga", mediante il quale, gli autori dell'inquinamento sono tenuti a pa-

<sup>18</sup> Qui emergerebbe con chiarezza, la violazione dell'art. 87 del Trattato C.E., oltre che dell'art. 3, Cost.. Ugualmente lesivo, però, e questa volta dell'art. 53, Cost., è il regime vincolistico della legislazione sull'ambiente, quando il pagamento del tributo è sproporzionato rispetto all'effettivo impatto ambientale, causato dall'attività sottoposta al prelievo fiscale.

<sup>19</sup> Ricerca condotta a cura della Dr.ssa Grazia D'AGOSTINO, pubblicata *infra* nel presente fascicolo.

<sup>20</sup> Ricerca condotta a cura del Dr. Gianluca SELICATO, pubblicata *infra* nel presente fascicolo.

gare i danni che provocano, indurrebbe gli stessi a ridurre l'inquinamento fino al punto in cui i costi di abbattimento superano quelli (così evitati) di risarcimento». La responsabilità ambientale, invece, sostiene la D'Agostino, contribuirebbe a prevenire i danni e ad addossare ai soli responsabili i costi di prevenzione e bonifica, tenendone indenne la società in generale. L'istituto della responsabilità ambientale potrebbe comportare, altresì, «una più frequente applicazione del principio di precauzione, prevenendo i rischi ed incoraggiando investimenti per il miglioramento delle conoscenze tecnologiche».

Purtroppo, vi è una scarsa capacità delle autonomie locali di rispondere con tempestività e coerenza ai programmi di investimento in materia di tutela ambientale, tanto che raramente i relativi incentivi e le procedure di erogazione vengono adattati al variare delle dinamiche dello sviluppo locale, essendo, afferma Selicato, «relegate a complessi e farraginosi iter burocratici le lievi modifiche di una disciplina generalmente definita a livello comunitario e riferita a lunghi periodi temporali (solitamente i 6 anni del QSC 2000/2006)». Senza contare che, nella fase applicativa, emergono ulteriori difficoltà per le imprese, dal momento che la normativa impone, generalmente, oneri accessori (ad esempio, livelli occupazionali garantiti), che rendono particolarmente gravosa la realizzazione dell'intervento ammesso a contributo; a ciò si aggiungano i gravi limiti delle attività di controllo e monitoraggio degli investimenti stessi.

Il che fa propendere verso un'auspicabile razionalizzazione dell'ordinamento tributario italiano, tale da «stabilire un aggravio fiscale di carattere sanzionatorio nei confronti di chi pone in essere attività contrarie agli interessi collettivi e benefici diretti (in forma di esenzioni, deduzioni e regimi sostitutivi) a vantaggio di chi opera nella direzione auspicata dalla società».

In questo senso sembra andare la legge delega n. 308 del 15 dicembre 2004 «per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione», che, all'art. 1, co. 8°, dispone: «i decreti legislativi di cui al co. 1° (che contiene la delega al Governo ad adottare, entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore della legge, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, uno o più decreti legislativi di riordino, coordinamento e integrazione, anche mediante testi unici, delle disposizioni legislative nei settori e materie relativi alla gestione rifiuti, tutela delle acque, difesa del suolo, etc.) si conformano ai seguenti principi e criteri direttivi generali:

- a) omissis
- b) omissis
- c) invarianza degli oneri a carico della finanza pubblica;
- d) sviluppo e coordinamento, con l'invarianza del gettito, delle misure e degli interventi che prevedono incentivi e disincentivi, finanziari o fiscali, volti a sostenere, ai fini della compatibilità ambientale, l'introduzione e l'adozione delle migliori tecnologie disponibili, come definite dalla Direttiva 96/61/CE del Consiglio, del 24 settembre 1996, nonché il risparmio e l'efficienza energetica, e a rendere più efficienti le azioni di tutela e di sostenibilità dello sviluppo, anche attraverso strumenti economici, finanziari e fiscali».

Se le affermazioni di principio possono essere condivise, tuttavia resta da approfondire come, a invarianza di gettito, possano svilupparsi misure ed interventi incentivanti.

## Normativa ambientale e competitività delle imprese

Grazia D'Agostino

**SOMMARIO:** 1. Abstract - 2. Il valore dell'ambiente e l'inquinamento - 3. L'inquinamento come esternalità - 4. I principi e le misure a tutela dell'ambiente - 5. La proprietà dei beni ambientali - 6. Gli strumenti di politica ambientale - 7. Gli strumenti fiscali - 8. La responsabilità per danno ambientale, la difesa ammessa e l'onere della prova - 9. Il danno ambientale: liquidazione equitativa del giudice penale quale garanzia di effettività del principio "chi inquina paga" - 10. Il concetto di competitività - 11. La copertura finanziaria e l'assicurazione contro i danni ambientali - 12. L'efficacia e i limiti del sistema della responsabilità.

### 1. Abstract

Lo studio ha come obiettivo quello di dimostrare l'efficacia di un sistema basato sulla responsabilità del soggetto che svolge un'attività suscettibile di causare danni alle risorse naturali.

A livello di legislazione italiana, è vietata ogni forma di alterazione - anche solo temporanea - dell'assetto del territorio, non preventivamente autorizzata.

In questo contesto, va evidenziata la particolarità delle norme a tutela dell'ambiente, la cui produzione è l'effetto dell'intreccio fra valutazioni di carattere scientifico e tecnologico, scelte del governo dell'ambiente ed attività di produzione normativa pubblica: si tratta, in sostanza, di disposizioni che sono il risultato di considerazioni di natura, non solo tecnica, ma anche politica sul punto di equilibrio ecologico che si intende assicurare o realizzare nel futuro.

L'introduzione nell'ordinamento giuridico di uno specifico istituto di responsabilità ambientale non comporta, semplicemente, l'irrogazione di sanzioni penali o amministrative nei confronti degli autori dell'inquinamento, ma anche l'obbligo per gli stessi di sopportare i costi del ripristino, ove possibile, o, in alternativa, del risarcimento dei danni causati alle risorse naturali.

Con questo sistema, all'indubbio vantaggio della bonifica dell'ambiente, si aggiunge anche la circostanza positiva che i costi degli interventi di risanamento non ricadrebbero sullo Stato e, in pratica, sui contribuenti, bensì sui diretti responsabili dei fenomeni di inquinamento.

Tuttavia, in termini generali, gli operatori avvertono questo tipo di responsabilità solo se ne deriva un danno alla salute delle persone ovvero alla proprietà altrui, non altrettanto sensibili si dimostrano, invece, nell'ipotesi in cui il bene danneggiato è l'ambiente in sé considerato, vale a dire come bene-interesse da tutelare e preservare in quanto tale.

Non mancano, tuttavia, pronunce giurisprudenziali che - indipendentemente dall'alterazione, deterioramento o distruzione totale o parziale delle risorse naturali - affermano la illiceità della condotta, anche solo colposa, se idonea a compromettere l'ambiente, inteso come valore giuridico protetto.

L'efficacia del sistema basato sulla responsabilità ambientale va, pertanto, analizzata con riferimento sia all'oggetto - rappresentato, appunto, dal danno all'ambiente - sia alle attività, attraverso l'individuazione di quelle che si presentano intrinsecamente rischiose per le risorse ecologiche.

Conseguentemente, si rende opportuno esaminare anche l'impatto della normativa in materia di ambiente sulla competitività delle imprese.

In proposito, se è innegabile che si registrino risvolti negativi per gli operatori economici, considerato l'inevitabile incremento di costi di produzione che gli stessi si troverebbero ad affrontare a seguito del passaggio da attività e processi più nocivi all'ambiente ad altri più "puliti", va opportunamente sottolineato il valore economico intrinseco della responsabilità, se accompagnato dalla offerta di incentivi per favorire l'aumento dei livelli di prevenzione.

In materia di danno ambientale, il legislatore italiano ha assegnato alla figura della "responsabilità civile" la funzione di garantire l'effettività del principio "chi inquina paga", l'evoluzione normativa e giurisprudenziale ha confermato tale orientamento, conservando, al tempo stesso, le connotazioni pubblicistiche del tipo di risarcimento a carico degli inquinatori, che discendono dalla condizione giuridica e dalle caratteristiche del bene oggetto di tutela, nonché dagli obblighi internazionali ai quali la normativa nazionale è tenuta ad uniformarsi.

## 2. Il valore dell'ambiente e l'inquinamento

Nel tempo, l'ambiente ha acquisito importanza economica, in quanto si è raggiunta la consapevolezza della scarsità delle risorse naturali e del carattere irreversibile delle trasformazioni subite dal territorio quando viene occupato e utilizzato dall'uomo: direttamente, prelevando tali risorse o, indirettamente, rilasciando rifiuti inquinanti.

L'inquinamento rappresenta, così, l'aspetto patologico dell'attività umana nell'utilizzo delle risorse ambientali.

In generale, si è constatato che, al fine di contenere danni ambientali irrecuperabili per le future generazioni, i problemi provocati dall'inquinamento ed il conseguente degrado delle risorse ecologiche tendono progressivamente a superare i limiti rappresentati dai confini nazionali, assumendo una dimensione transnazionale che richiede l'adozione congiunta, a livello internazionale, di azioni di tutela dell'ambiente.

Nondimeno, va considerata la crescente importanza della variabile tecnologica, nonché la possibilità che l'industria svolga un ruolo decisivo nella protezione del territorio e delle risorse naturali.

Tuttavia, sotto un profilo strettamente giuridico-fiscale, i termini della questione potrebbero cambiare quando si considera che, l'introduzione di tributi ambientali e/o l'adozione di forme di responsabilità per risarcimento di danni all'ambiente potrebbero ripercuotersi negativamente sulla capacità degli operatori economici di affrontare la concorrenza sul mercato.

Oggetto dello studio è l'analisi dei collegamenti fra l'imposizione di ecotasse e, più in generale, l'adozione di altre misure di politica ambientale, o anche l'introduzione nell'ordinamento giuridico della figura della responsabilità per "danno ambientale", e la competitività delle imprese.

In generale, assume rilevanza il principio c.d. “precauzionale”, in base al quale, l'incertezza del verificarsi di effetti dannosi, in seguito allo svolgimento di attività pericolose, impone comunque l'adozione di tutte le cautele possibili e necessarie, nonostante i limiti rappresentati dalla difficoltà di individuare i processi causali da cui derivano gli eventi dannosi e di prevederne le conseguenze nocive.

In materia ambientale, è auspicabile, dunque, che l'applicazione delle norme cautelari vigenti sia completata da giudizi di prevedibilità e di evitabilità propri di una imputazione per colpa, atteso che il continuo progresso tecnologico origina inevitabilmente delle carenze nella normativa, le quali, quindi, non scaturiscono da scelte di politica criminale, ma dalla difficoltà di cernere un apparato di regole che siano realmente idonee ad anticipare e affrontare i rischi peculiari dei settori fortemente tecnologizzati.

Invero, l'art. 18, co. 1°, della legge 8 luglio 1986, n. 349 prevede che «qualunque fatto doloso o colposo in violazione di disposizioni di legge o di provvedimenti adottati in base a legge che comprometta l'ambiente, ad esso arrecando danno, alterandolo, deteriorandolo o distruggendolo in tutto o in parte, obbliga l'autore del fatto al risarcimento nei confronti dello Stato» ed il co. 3° della stessa disposizione stabilisce che «l'azione di risarcimento del danno ambientale, anche se esercitata in sede penale, è promossa dallo Stato, nonché dagli Enti territoriali sui quali incidano i beni oggetto del fatto lesivo».

L'art. 18 cit. rappresenta lo strumento giuridico, attraverso il quale, la norma consuetudinaria internazionale del “chi inquina paga” è stata effettivamente introdotta nell'ordinamento giuridico italiano e la cui applicazione è stata affidata, dalla giurisprudenza prevalente, all'istituto della “responsabilità civile”, anche se contraddistinta da una forte connotazione pubblicistica, in considerazione delle peculiarità del bene ambiente oggetto di tutela.

Infatti, il concetto di danno all'ambiente risulta strettamente collegato a quello di “danno pubblico”, inerente al complesso dei cosiddetti “beni liberi” individuati specificamente dal legislatore e utilizzati per fini pubblici come patrimonio della collettività.

La legge ambientale, con l'art. 18 cit., sanziona il comportamento nocivo all'ambiente, in considerazione della natura del bene oggetto di tutela, imponendo al giudice di attenersi a determinati parametri nella liquidazione equitativa del danno a carico del soggetto inquinatore<sup>1</sup>, a differenza di quanto accade in caso di responsabilità aquiliana (ex art. 2043, c.c.<sup>2</sup>), relativamente alla quale, l'art. 2056, c.c.<sup>3</sup> richiama i criteri di “valutazione equitativa” del danno ex art. 1226, c.c.<sup>4</sup>, lasciando, in tal modo, ampia discrezionalità al giudice<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Infatti, il co. 6° dell'art. 18 della L. n. 349/1986, circoscrive la discrezionalità del giudice attraverso la previsione di criteri di valutazione, quali: l'intensità della colpa, la considerazione del costo del ripristino, il profitto del trasgressore, sottolineando la funzione sanzionatoria della norma e adottando canoni di valutazione penalistici.

<sup>2</sup> Art. 2043, c.c.: «Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno».

<sup>3</sup> Art. 2056, co. 1°, c.c.: «Il risarcimento dovuto al danneggiato si deve determinare secondo le disposizioni degli artt. 1223, 1226 e 1227».

<sup>4</sup> Art. 1226, c.c.: «Se il danno non può essere provato nel suo preciso ammontare, è liquidato dal giudice con valutazione equitativa».

<sup>5</sup> Cfr. P. DELL'ANNO, *Manuale di diritto ambientale*, Padova, Cedam, 2003.

In questo contesto, l'effettività del principio del "chi inquina paga" non si traduce nella semplice individuazione di un criterio, per mezzo del quale, quantificare in termini monetari l'inquinamento, legittimando la libertà di danneggiare l'ambiente, bensì, al contrario, nel dare risalto alle esigenze primarie di salvaguardia delle risorse ecologiche, ottimizzandone l'uso.

L'idea che prevale nella giurisprudenza consiste, dunque, nel configurare l'inquinamento come offesa del valore giuridico protetto, estendendo la tutela dell'ambiente non solo alle ipotesi in cui si verifichi un vero e proprio danno ecologico, ma anche ai casi di nocimento solo potenziale delle risorse naturali<sup>6</sup>.

Tuttavia, per poter accertare in modo esaustivo l'efficacia di una disposizione a tutela dell'ambiente, è necessario considerare anche quale tipo di controllo è esercitato al fine di scoprire e punire le violazioni; in altri termini, sarebbe opportuno valutare l'effetto dissuasivo di una norma sanzionatoria alla luce della probabilità che il trasgressore venga scoperto: quest'ultimo, infatti, potrebbe avere interesse ad insistere nel suo comportamento illegale, ma economicamente conveniente, se fosse bassa la probabilità di essere scoperto e di pagare la relativa sanzione.

### 3. L'inquinamento come esternalità

Gli economisti definiscono i costi ambientali, traenti origine dall'uso smodato delle risorse naturali, come "diseconomie esterne" o "esternalità"<sup>7</sup>, ossia costi sociali o costi esterni che, invece di essere sopportati dai soggetti inquinatori, ricadono sulla collettività<sup>8</sup>.

Secondo l'indirizzo economico tradizionale, la soluzione al problema dell'inquinamento consisterebbe nel tassare le attività che producono emissioni di sostanze dan-

<sup>6</sup> In proposito, cfr. Cass., sez. III pen., 10 giugno 2002, con nota di C.L. COPPINI, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 550 ss. In detta sentenza è richiamata la pronuncia della Corte costituzionale, n. 641 del 1987, che attribuisce al danno ambientale una rilevanza patrimoniale indiretta sostenendo che «la tendenziale scarsità delle risorse ambientali naturali impone una disciplina che eviti gli sprechi e i danni sicché si determina una economicità e un valore di scambio del bene. Pur non trattandosi di un bene appropriabile, esso si presta a essere valutato in termini economici e può ad esso attribuirsi un prezzo. Consentono di misurare l'ambiente in termini economici una serie di funzioni con i relativi costi, tra cui...la gestione del bene in senso economico con il fine di rendere massimo il godimento e la fruibilità della collettività e dei singoli e di sviluppare le risorse ambientali...E per tutto questo l'impatto ambientale può essere ricondotto in termini monetari. Il tutto consente di dare all'ambiente e quindi al danno ambientale un valore patrimoniale». E, ancora, la Consulta afferma che «risulta superata la considerazione secondo cui il diritto al risarcimento del danno sorge solo a seguito della perdita finanziaria contabile nel bilancio dell'Ente pubblico, cioè della lesione del patrimonio dell'Ente, non incidendosi su un bene appartenente allo Stato. La legittimazione ad agire, che è attribuita allo Stato ed agli Enti minori, non trova fondamento nel fatto che essi hanno affrontato spese per riparare il danno, o nel fatto che essi abbiano subito una perdita economica ma nella loro funzione a tutela della collettività e delle comunità nel proprio ambito territoriale e degli interessi all'equilibrio ecologico, biologico e sociologico del territorio che ad essi fanno capo».

<sup>7</sup> I. PIERANTONI, *I soggetti e l'oggetto delle decisioni ambientali: un'analisi della domanda di ambiente in condizioni di incertezza*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1996, 53 - 96.

<sup>8</sup> M. MELI, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1999, 217 ss.. A.C. PIGOU, *Economia del benessere*, Bologna, Zanichelli, 1986, secondo l'economista, è auspicabile un sistema basato sulla regolamentazione dell'uso delle risorse naturali attraverso l'attribuzione di un prezzo, ossia tassando le diseconomie dell'impresa che utilizza, a titolo gratuito, le risorse naturali creando inquinamento. Per Pigou, si inducono, in tal modo, le imprese ad "internalizzare" le esternalità prodotte; di diverso parere è R.H. COASE, *The Problem of Social Cost*, in *Journal of Law and Economics*, 1960, 1 ss. che, fondatore della teoria della «Bargaining Solution», sostiene l'opportunità di un sistema che, attraverso il patteggiamento tra i danneggiati e i danneggiati, giunga alla soluzione delle esternalità.

neggiando l'ambiente: se l'aliquota marginale dell'imposta è uguale ai costi marginali causati dall'attività nociva, l'operatore economico ha convenienza a ridurre l'inquinamento portandolo al livello ottimale<sup>9</sup>.

Nello specifico, l'operatore ha convenienza ad inquinare finché il costo marginale che sopporta risulta inferiore al costo marginale a carico della collettività (costo sociale); in questo contesto, l'introduzione di un tributo ambientale è finalizzata a far sostenere all'inquinatore un costo marginale (rappresentato dalla somma del costo di produzione e della tassa) uguale a quello sociale. In tal guisa, l'inquinatore interiorizza anche i costi sociali ed inquina in maniera ottimale; si determinerebbe, così, la situazione ideale nella quale il costo marginale sociale è uguale alla somma del costo marginale della produzione inquinante e dell'aliquota marginale.

Una diversa soluzione è stata prospettata considerando come punto cruciale l'individuazione dell'attore (inquinatore o vittima) che deve limitarsi nella propria attività, rispetto alla determinazione delle modalità attraverso le quali la legge impone agli inquinatori di ridurre le emissioni nocive; l'analisi economica ha preso spunto da alcune domande:

- qual è il livello ottimale di emissioni;
- come la legge può incentivare il rispetto di tale livello ottimale;
- qual è la quantità ideale di risorse da utilizzare.

La questione diventa più complessa allorché lo Stato voglia ridurre l'inquinamento attraverso cambiamenti strutturali, anziché meramente marginali, nella produzione e distribuzione di un prodotto.

Per esempio, un Paese potrebbe decidere di ridurre l'emissione di piombo nella benzina attraverso due possibili soluzioni:

- a. introdurre una tassa sugli additivi al piombo o, in alternativa, un incentivo sui tipi di carburante senza piombo (benzina verde);
- b. favorire l'uso di un combustibile completamente diverso rispetto alla benzina, come ad esempio, incentivare il commercio di auto elettriche o di idrogeno.

Le soluzioni prospettate richiedono necessariamente la installazione di infrastrutture fisiche (distributori) e la predisposizione di norme regolamentari, quali adeguati *standard* di sicurezza, e, comunque, in questi tipi di cambiamento strutturale, svolgono un ruolo determinante i grandi gruppi internazionali di potere che, esercitando pressione sui rispettivi governi, ne influenzano le decisioni (esempio le multinazionali nel commercio del petrolio).

Se la legge imponesse il risarcimento delle vittime di attività nocive, l'inquinatore avrebbe maggiore convenienza ad adottare tecniche di produzione ecologiche e, anche in mancanza di una simile normativa, i danneggiati potrebbero trattare con l'impresa, accollandosi, così, parte dei costi del passaggio da processi produttivi dannosi ad attività ecologiche, comunque inferiori a quelli derivanti dalle emissioni nocive<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> A.C. PIGOU, *A Study in Public Finance*, London, Macmillan, 1951.

<sup>10</sup> R.H. COASE, *The Problem of Social Cost*, cit..

Un'altra soluzione prospettata consiste nella fissazione di *standard* e di prezzi finalizzati alla tutela dell'ambiente: vale a dire, la predeterminazione di un serie di modelli che garantiscano la qualità ambientale e la imposizione di tasse a carico di coloro i quali non conformino la loro attività a tali modelli<sup>11</sup>.

In conclusione, l'approccio economico si concentra sull'analisi del tributo ambientale come prezzo dell'inquinamento; questo prezzo, di fatto, va a maggiorare il costo dei prodotti che derivano dalle attività inquinanti, incentivando, così, le imprese ad investire in processi di lavorazione rispettosi delle risorse naturali.

#### 4. I principi e le misure a tutela dell'ambiente

La politica ambientale ha progressivamente assunto un carattere transnazionale, considerato che gli effetti sull'ambiente, originati da cambiamenti nella produzione e nel consumo di uno Stato, travalicano i confini dello stesso, si ripercuotono sugli altri Paesi, generando, in tal modo, le cosiddette "esternalità ambientali internazionali".

Tali esternalità consistono nell'inquinamento dell'atmosfera, della stratosfera, degli oceani, etc., causano, cioè, il degrado di risorse comuni e globali che, proprio in quanto tali, sono accessibili a tutti indistintamente.

La peculiarità delle risorse naturali risiede, dunque, nella circostanza che non esiste un'autorità sovranazionale designata a svolgere funzioni di regolamentazione e controllo; pertanto, in questa situazione, la soluzione del problema va ricercata attraverso la stipulazione di accordi tra i diversi Stati<sup>12</sup>.

In proposito, oltre a convenzioni che prevedono il principio "chi inquina paga", senza specificarne il contenuto, esistono convenzioni che, applicando di fatto detto principio, prescrivono forme di responsabilità ed obblighi di risarcimento dei danni causati a seguito di attività inquinanti<sup>13</sup>.

In questo contesto, però, potrebbe accadere che ciascun Paese, pur ravvisando l'opportunità ed il vantaggio derivante dallo sfruttamento equilibrato e meno intenso delle risorse naturali, ritenga egoisticamente di avere maggiore convenienza a non aderire a detti accordi, sperando, al tempo stesso, che gli altri Stati convengano per una riduzione dei tassi di sfruttamento (cosiddetto, comportamento "free-riding").

Per esempio, si è constatato che il problema dell'effetto serra, ingenerato dalle emissioni di gas, non è risolvibile attraverso l'adozione di nuove tecnologie, ma richiede la precauzionale riduzione delle emissioni da parte sia degli Stati industrializzati sia dei Paesi in via di sviluppo. Questo approccio innovativo ha trovato attuazione nel Protocollo di Kyoto, i cui Stati firmatari si impegnano a garantire che le emissioni antropogeniche globali<sup>14</sup> siano ridotte di almeno il 5% rispetto al 1990, entro l'arco di tempo che va dal 2008 al 2012<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> W.J. BAUMOL e W.E. OATES, *The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment*, in *Swedish Journal of Economics*, 1971, 42 ss..

<sup>12</sup> In proposito, cfr. F.M. PALOMBINO, *Il significato del principio "chi inquina paga" nel diritto internazionale*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 871 ss..

<sup>13</sup> *Convention on the Protection of the Environment through Criminal Law e Convention on Civil Liability for Damages resulting from Activities Dangerous to the Environment* (entrambe firmate dall'Italia, ma non ancora ratificate).

<sup>14</sup> Il Protocollo di Kyoto fa riferimento all'anidride carbonica, al gas metano, al protossido di azoto, all'esafioro di zolfo, agli idrocarburi e perfluorocarburi.

<sup>15</sup> L'Unione europea deve ridurre, entro il 2012, le emissioni di una percentuale pari all'8% rispetto ai livelli del 1990.

- Il Protocollo prevede tre meccanismi che intervengono sui livelli di emissione dei gas:
- *Joint Implementation* (meccanismo di attuazione congiunta) consistente nella concessione di crediti di emissione di gas ad effetto serra agli operatori economici in relazione a progetti fra Paesi industrializzati;
  - *Clean Development* (meccanismo di sviluppo pulito) che prevede la realizzazione di progetti e accordi fra i Paesi industrializzati e quelli in via di sviluppo e la concessione di crediti di emissioni di gas ad effetto serra agli operatori economici che utilizzano progetti ecologici negli Stati in via di sviluppo;
  - *Emissions Trading* (meccanismo del commercio dei diritti di emissione) che mira ad introdurre un sistema internazionale di scambi di emissioni di gas ad effetto serra<sup>16</sup>.

Per rispettare gli impegni di riduzione, in modo economicamente efficiente, delle emissioni di gas ad effetto serra assunti nel quadro del protocollo di Kyoto, l'Unione europea ha adottato una direttiva<sup>17</sup> con la quale istituisce un sistema di scambio dei diritti di emissioni di gas a decorrere dal 1° gennaio 2005.

Il sistema dello scambio di quote consiste nel riconoscere, in capo agli operatori, il diritto di emettere una tonnellata di un gas ad effetto serra per un periodo predeterminato.

In base a tale sistema, tutti coloro i quali dispongono di impianti utilizzati nei settori dell'energia, della produzione e della trasformazione dei metalli ferrosi, dell'industria minerale e della fabbricazione della carta e del cartone, dovranno ottenere un'apposita autorizzazione, il cui rilascio presuppone che l'operatore sia in grado di monitorare e comunicare le emissioni di gas ad effetto serra<sup>18</sup>.

A questo proposito, ciascuno Stato dovrà elaborare un piano nel quale sono indicate le quote di emissioni e le modalità di assegnazione delle stesse.

Attualmente, a livello comunitario, l'art. 130r del *Single European Act*<sup>19</sup>, individua specifiche basi legali ritenute fondamentali per le politiche ambientali degli Stati-membri della Unione europea. Queste basi si sostanziano nella esigenza di preservare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente e di tutelare il diritto alla salute, attraverso una prudente e razionale utilizzazione delle risorse naturali, come si legge nella versione consolidata del trattato che istituisce la Costituzione europea<sup>20</sup>.

<sup>16</sup> Questo meccanismo è stato fortemente caldeggiato dagli Stati Uniti e privilegia l'affidamento alle logiche del libero mercato al fine di realizzare il risultato al più basso costo.

<sup>17</sup> Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003 che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio. Gli impianti che effettuano attività nei settori dell'energia, della produzione e della trasformazione dei metalli ferrosi, dell'industria minerale e della fabbricazione della carta e del cartone sono obbligatoriamente disciplinati dal sistema di scambio di quote previsto dalla direttiva comunitaria.

<sup>18</sup> La direttiva prevede l'assegnazione agli operatori dei diritti di emissione del biossido di carbonio nei settori dell'energia e dell'industria, in una prima fase, a titolo gratuito e, successivamente, per il 90% sempre a titolo gratuito, mentre per il rimanente 10% mediante appalto.

<sup>19</sup> Il *Single European Act* è stato stipulato dagli Stati-membri della Unione europea nel febbraio 1986 ed è entrato in vigore il 1° luglio 1987.

<sup>20</sup> L'art. III-129 (ex art. 174 tce) prevede che: «La politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi:

- a) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente;
- b) protezione della salute umana;
- c) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- d) promozione, sul piano internazionale, di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale.

I principi considerati in ambito comunitario, anche se non tutti espressamente sanciti, sono<sup>21</sup>:

- il principio di prevenzione, secondo il quale è auspicabile l'azione diretta a prevenire un danno per evitare che esso si verifichi, anziché agire successivamente per eliminare le conseguenze nocive di un comportamento negativo;
- il principio di precauzione che, ravvisata anche solo la possibilità che il danno si verifichi, implica l'intervento senza necessità, quindi, di una dimostrazione scientifica della causalità dell'evento dannoso rispetto all'azione nociva;
- il principio di sussidiarietà, in virtù del quale, le decisioni devono essere assunte e le responsabilità che ne derivano devono ricadere sui diversi livelli decisionali (più bassi) e l'Unione europea deve adottare direttamente, attraverso i suoi organismi, misure di politica ambientale solo quando sia giustificato un suo intervento diretto<sup>22</sup>;
- il principio di correzione alla fonte, secondo il quale il danno ambientale va fronteggiato prima di tutto nel Paese in cui si è verificato, al fine di impedire che esso si trasmetta da uno Stato all'altro;
- il principio della responsabilità comune, ma differenziata, il quale implica che, se è vero che la responsabilità per i danni ambientali è comune, ciò non esclude che tutte le parti coinvolte siano tenute ad affrontare consapevolmente le questioni in maniera differenziata, in base ai mezzi a propria disposizione;
- il principio di lealtà, da intendersi come trasparenza e partecipazione pubblica nella fase decisoria;
- il principio del "chi inquina paga", a norma del quale i costi originati dai danni ambientali devono ricadere su coloro i quali hanno posto in essere l'attività dannosa che li ha causati<sup>23</sup>.

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. È fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente e 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, disposizioni provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell'Unione.

Nel predisporre la politica in materia ambientale l'Unione tiene conto:

- a) dei dati scientifici e tecnici disponibili;
- b) delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni dell'Unione;
- c) dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione;
- d) dello sviluppo socioeconomico dell'Unione nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle singole regioni.

Nel quadro delle rispettive competenze, l'Unione e gli Stati membri cooperano con i paesi terzi e le organizzazioni internazionali competenti. Le modalità della cooperazione dell'Unione possono formare oggetto di accordi di questa e i terzi interessati.

Il comma precedente non pregiudica la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali e a concludere accordi internazionali.»

<sup>21</sup> Nella Conferenza di Rio de Janeiro del 1992 tali principi sono stati riconosciuti come imprescindibili nella stipulazione di accordi ambientali internazionali. A. URICCHIO, *La gestione dei rifiuti solidi urbani: dalle direttive comunitarie al regolamento 27 aprile 1999, n. 158, recante il metodo normalizzato*, in *Riv. trib. loc.*, 1999, 501 ss..

<sup>22</sup> Il principio di sussidiarietà va considerato nei suoi risvolti di carattere politico e ambigue sono le sue implicazioni. La Commissione europea ha manifestato sempre una certa riluttanza a rinunciare alle proprie competenze, preferendo optare per una ridefinizione degli *standard* tecnici delle misure ambientali vigenti, piuttosto che abrogarle e sostituirle con altre nuove. Cfr. P. DAVIES, *EC Environmental Law and Policy*, in G.G. HOWELLS, *European Business Law*, European Business Law Library, 1996, 347 ss..

<sup>23</sup> M. MELI, *Le origini del principio "chi inquina paga", e il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in cit..

Volendo elencare le misure ambientali individuate a livello comunitario, si può affermare che esse comprendono: la determinazione di *standard* di emissione, la certificazione della qualità, la previsione di procedure di regolamentazione, la protezione degli habitat naturali di animali e piante, la fissazione di *standard* dei prodotti, l'assistenza finanziaria e la individuazione di misure che facilitino l'accesso alle informazioni in materia ambientale<sup>24</sup>.

## 5. La proprietà dei beni ambientali

Le risorse ambientali forniscono servizi che non sono quantificabili né suscettibili di scambio sul mercato.

Dal punto di vista quantitativo, questi servizi non sono rinnovabili incondizionatamente; mentre, sotto il profilo qualitativo, qualsiasi alterazione negativa di tali risorse si ripercuote, inevitabilmente, sulla salute degli esseri viventi.

Le risorse naturali possono essere classificate come: beni pubblici, beni misti o a proprietà comune, e beni privati<sup>25</sup>.

In generale, i beni pubblici possono distinguersi a seconda del tipo di uso:

- esclusivo da parte del soggetto pubblico che è proprietario o ha in amministrazione il bene;
- generale da parte di qualsiasi soggetto pubblico o privato;
- particolare da parte di determinati soggetti, pubblici o privati, ai quali è riservato un certo uso del bene.

Il regime giuridico dei beni pubblici implica, comunque, l'inalienabilità degli stessi, intendendo per essa il divieto di sottrarre i beni alla loro destinazione pubblica.

La mancanza di una specifica definizione dei diritti di proprietà sui beni pubblici - quindi, anche sulle risorse naturali - è stata riconosciuta come la principale causa dell'inquinamento ambientale e del degrado delle risorse ecologiche (c.d. "*tragedy of commons*")<sup>26</sup>.

In sostanza, i beni ambientali sono considerati essenziali alla collettività e, perciò, assumono una dimensione particolare non discordante con l'appartenenza a privati; infatti, si parla di tutela (pubblica) dei beni ambientali, il cui senso si colloca agiatamente sulla proprietà privata, per ragioni di ecologia.

Si è già osservato, infatti, che la peculiarità dei beni ambientali è rappresentata dalla loro collettiva accessibilità e dalla conseguente assenza di un soggetto, identificabile come proprietario, che possa escluderne gli altri dall'uso.

A questo proposito, sono state individuate due possibili soluzioni per contenere il fenomeno del degrado dell'ambiente:

- privatizzare i beni ambientali;
- controllare l'accesso e l'uso delle risorse naturali.

In generale, la titolarità del diritto di proprietà attribuisce al detentore il potere di usare la cosa che ne è oggetto, di disporne e di escluderne gli altri.

<sup>24</sup> P. DAVIES, *EC Environmental Law and Policy*, cit..

<sup>25</sup> Sull'argomento, cfr. I. PIERANTONI, *I soggetti e l'oggetto delle decisioni ambientali: un'analisi della domanda di ambiente in condizioni di incertezza*, cit..

<sup>26</sup> Per un'approfondita analisi dell'argomento, cfr. Y. BARZEL, *Economic Analysis of Property Rights*, New York, Cambridge University Press, 1990.

Privatizzare i beni ambientali, però, non necessariamente equivale a garantire un uso razionale degli stessi e l'adozione di scelte ottimali dal punto di vista sociale, considerato che il privato tende ad agire al fine di massimizzare il proprio profitto che, molto di rado, si concilia con le esigenze di preservazione dell'ambiente e, in generale, con l'utilità collettiva.

Conseguentemente, una più chiara e meglio definita teoria dei diritti di proprietà (pubblica o privata) dei beni naturali va elaborata, distintamente, per ciascuna risorsa, nei diversi ambienti istituzionali ed ecologici.

Non mancano esempi di Stati nei quali i beni ambientali sono assoggettati a molteplici regimi di disciplina del diritto di proprietà; alcune risorse naturali, tipo la terra, sono protette prevalentemente mediante concessione ai privati; mentre, altri beni, come l'atmosfera, per varie ragioni, non sono mai stati oggetto di proprietà privata. Accade, così, che in alcuni Paesi, la proprietà delle risorse ecologiche è attribuita per taluni beni ai privati, per altri allo Stato, o a forme miste di amministrazione da parte della collettività o, infine, ad un regime di "comando-controllo" esercitato dal governo.

## 6. *Gli strumenti di politica ambientale*

La finalità degli strumenti di politica ambientale consiste nel miglioramento dell'allocatione e nell'uso efficiente delle risorse naturali, mediante l'utilizzo di mezzi che rispecchiano i costi sociali sostenuti.

In ambito internazionale, nella scelta fra gli strumenti economici, si dà preferenza a quelli che assicurano l'efficacia ambientale, in modo da contenere il più possibile l'impatto sul territorio, a quelli che garantiscono l'efficienza economica e, infine, ai mezzi che realizzano l'equità, vale a dire una giusta redistribuzione dei costi fra i soggetti agenti.

Il valore economico delle risorse ecologiche è determinato dalla loro scarsità; tale valore, tuttavia, non può essere stabilito in base ai meccanismi di mercato comunemente operanti proprio in considerazione della circostanza che i beni ambientali sono, per loro natura, collettivi e, quindi, a disposizione di tutti.

In un'azione di risarcimento del danno ambientale, la prova di tale tipo di danno è diversa a seconda dei beni cui si fa riferimento: il danno a singoli beni di proprietà pubblica o privata, o a posizioni soggettive individuali soggiace alle regole ordinarie; diversamente, il fatto lesivo delle risorse naturali, implica un accertamento che non si limita a valutare il mero pregiudizio patrimoniale, estendendosi alla compromissione del bene ambientale.

Si possono distinguere due categorie di strumenti: l'una definita di "comando-controllo" o, più in generale, identificata come "legislazione ambientale" e l'altra rappresentata da meccanismi economici veri e propri.

Gli strumenti di "comando-controllo" sono sostanzialmente di carattere regolamentativo<sup>27</sup> o legale, in quanto consistono in misure rivolte ad indirizzare le azioni degli operatori economici (inquinatori), imponendo loro l'osservanza di norme ed il rispetto di *standard* ambientali e tecnologici; in pratica, mediante questi strumenti, si

<sup>27</sup> Cfr. R. ROTA, *La tutela ambientale nel nuovo procedimento autorizzatorio delle centrali elettriche con particolare riferimento alla via*, in *Dir. gest. amb.*, 2003, 89 ss..

mira a fissare livelli massimi di inquinamento senza, però, prevedere differenti costi di abbattimento del degrado ambientale a seconda della fonte di emissione delle sostanze inquinanti.

In genere, gli strumenti normativi si dimostrano relativamente efficaci in presenza di tre condizioni: fissazione del livello di inquinamento fino ad un punto giudicato socialmente accettabile, indifferenza di massima fra il costo marginale delle misure finalizzate alla riduzione dell'inquinamento e conoscenza, da parte del legislatore, del costo di un intervento diretto a contenere il fenomeno.

Nell'ambito degli strumenti legali si annoverano, altresì, le regole sulla responsabilità, la cui previsione nella normativa ambientale comporta il rischio, per i potenziali autori dell'inquinamento, di pagare gli interventi di ripristino o il risarcimento dei danni prodotti alle risorse naturali.

Gli strumenti economici, invece, attraverso la comparazione tra i costi e i benefici delle azioni che gli agenti economici possono porre in essere, mirano ad influenzare e condizionare il comportamento di questi ultimi, in modo da indurli a scegliere la soluzione più conveniente sotto il profilo ambientale.

In altri termini, si costruisce un sistema di incentivi per la realizzazione di determinati obiettivi. In questo contesto, però, è importante considerare anche i problemi connessi alla cosiddetta "teoria dell'agenzia"<sup>28</sup>, vale a dire concernenti le possibilità di verificare gli effetti di una struttura di incentivi: tale meccanismo potrebbe scoraggiare alcuni soggetti così come potrebbe incoraggiarne altri.

Generalmente, i problemi legati all'agenzia derivano da due fattori:

- a) il conflitto di interessi, cioè non coincidenza di obiettivi fra la società e il privato/impresa;
- b) l'asimmetria informativa in quanto la società non ha la possibilità di controllare le azioni del privato/impresa.

Questi due elementi, che rappresentano i limiti di un sistema basato esclusivamente sulla imposizione di ecotasse, sono superabili adottando un meccanismo che preveda, accanto all'assoggettamento ai tributi, la concessione di incentivi: infatti, lo Stato, al fine di massimizzare la propria funzione di utilità sociale ambientale, dovrebbe prevedere anche i cosiddetti "*incentive compatibility constraints*" e i "*participation constraints*".

I principali strumenti economici sono rappresentati, sostanzialmente, dalla imposizione di tasse e tariffe (le tariffe, a differenza delle tasse, sono sostenute a fronte dell'acquisizione di beni e della fruizione di servizi da parte degli utenti) e dalla concessione di sussidi, aiuti finanziari e interventi sul mercato<sup>29</sup>, mediante i quali, si stimolano le imprese a ridurre le emissioni inquinanti.

E, ancora, in alternativa a strumenti di natura prettamente fiscale, si parla di vendita di diritti di inquinamento, di cauzione ambientale, di assicurazione ambientale, ovvero di quei congegni di natura economica diretti al controllo dell'ambiente (individuati come meccanismi di "*second best*").

<sup>28</sup> I. HANSSON e G. SKOGH, *Moral Hazard and Safety Regulation*, in *Geneva Papers on Risk and Insurance*, 1987, 132 - 144.

<sup>29</sup> I sussidi, gli aiuti finanziari e gli interventi sul mercato sono forme di incentivi che si differenziano per il fatto che i sussidi sono erogati all'inquinatore con riferimento alla diminuzione della quantità di sostanze inquinanti immesse nell'ambiente, mentre gli aiuti sono elargiti in base ad altre valutazioni e, comunque, unitamente ad altre misure; infine, una forma di intervento sul mercato è quella diretta a valorizzare in senso ambientale il riciclaggio di rifiuti.

Fra questi, in particolare, si annovera la teoria della vendita dei diritti di inquinamento, ideata da Dales<sup>30</sup>, che considera un modello caratterizzato dalla coesistenza della titolarità del diritto di proprietà e della regolamentazione delle emissioni inquinanti affidata alle regole del libero mercato. In questo contesto, si ipotizza la preventiva fissazione, da parte di una *Authority*, del limite *standard* di inquinamento ammissibile in una determinata località; compete alla stessa *Authority* l'attribuzione dei permessi amministrativi per l'emissione delle sostanze inquinanti contenute entro il prefissato *standard*.

Nel sistema così delineato, Dales ammette anche che, qualora le imprese assegnatarie dei permessi volessero eccedere il *plafond* a loro disposizione, potrebbero acquistare, contrattando liberamente, ulteriori permessi da altri operatori titolari di diritti simili.

Nella compravendita dei diritti di emissione, gli operatori sono incentivati ad alienare tali diritti se il prezzo degli stessi è superiore al costo marginale per la loro depurazione, ovvero ad acquistarli nella ipotesi contraria<sup>31</sup>.

In realtà, la distinzione fra strumenti legali e strumenti economici è più terminologica che sostanziale: infatti, il meccanismo di "comando-controllo" può anche essere considerato un rimedio di carattere economico in quanto prevede degli incentivi a favore di coloro i quali rispettano il limite massimo di inquinamento; così come gli strumenti economici hanno un substrato legale, atteso che un sistema di fiscalità ambientale o di negoziazione dei diritti di inquinamento comporta la necessaria identificazione dei soggetti passivi e la determinazione dell'ammontare dei tributi ambientali, nonché l'individuazione delle attività da tassare.

## 7. Gli strumenti fiscali

L'inquinamento ambientale deriva, in genere, dallo svolgimento di un'attività dannosa (produzione, manipolazione, lavorazione, recupero, riciclo, smaltimento di rifiuti pericolosi) che comporta il degrado fino alla distruzione del bene ambiente.

Sovente, nella nozione di fiscalità ambientale, si comprendono sia i tributi caratterizzati da un nesso causale fra l'elemento che comporta un degrado ambientale e l'imponibile, costituendo, l'ambiente, un elemento interno alla fattispecie tributaria, sia i cosiddetti "tributi di scopo", i quali sono solo connotati da una finalità extrafiscale di tutela ambientale, in quanto, il bene ambiente è esterno alla loro fattispecie<sup>32</sup>.

L'ecotassa<sup>33</sup> è applicata tenendo in considerazione la quantità delle sostanze dannose che vengono immesse nell'ambiente e varia a seconda del tipo di impresa e delle modalità di esercizio dell'attività inquinante<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> J.H. DALES, *Pollution, Property and Prices: an Essay in Policy-Making and Economics*, Toronto, University of Toronto Press, 1968.

<sup>31</sup> E. CELLERINO, *Diritti di inquinamento. Lo strumento e le sue applicazioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1985, I, 353 ss..

<sup>32</sup> F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, 115 ss..

<sup>33</sup> Cfr. G. STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1493 ss.; F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit.; G. D'ALFONSO, *La tassazione ecologica*, in *Il fisco*, 1997, 3940 ss.; F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in *I tributi e l'ambiente - profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 1996, 137 ss.; A. MAJOCCHI, *La riforma fiscale verde: il ruolo dell'Unione europea*, in A. BRUZZO e C. POLI, *Economia e politiche ambientali*, Fondazione Lanza, 1996, 45 ss..

<sup>34</sup> In proposito, cfr. N. D'AMATI, *Ambiente e fisco nella dichiarazione di emersione*, in *Il fisco*, 2002, 1901 ss.. Secondo l'autore: non «...sembra soddisfacente l'utilizzazione dello strumento fiscale per determinare l'ammontare del tributo, in modo da colmare il divario tra i prodotti netti marginali, accrescendo i costi dell'industria inquinante, dato che, qualunque effetto possano avere sul piano fiscale, questi provvedimenti non sembrano in grado di contrastare il fenomeno dell'inquinamento: a prescindere, infatti, dalla possibilità, per l'impresa, di assorbire il maggior costo fiscale, non si comprende in quale modo questi provvedimenti siano in grado di assicurare una forma di tutela ambientale».

Nell'ambito del concetto di tributo ambientale è possibile, tuttavia, distinguere fra imposte (e/o tasse) che colpiscono l'inquinamento e la cui base imponibile è costituita dalla unità fisica dello specifico elemento inquinante immesso e imposte (e/o tasse), il cui imponibile è, invece, rappresentato dall'unità fisica del prodotto che presenti una certa relazione con il degrado del bene ambiente<sup>35</sup>.

A questo proposito, si parte dalla considerazione della alternativa che si prospetta agli agenti inquinanti e cioè: sopportare il carico di pagare una tassa ambientale, o adottare tecnologie che consentano lo svolgimento di attività economiche compatibili con l'ambiente.

In molti Paesi europei, tipo la Germania, l'introduzione di tributi ambientali è, di solito, accompagnata dalla previsione di sanzioni penali e/o amministrative da irrogare nei confronti dei trasgressori che violano le disposizioni sugli *standard* delle emissioni di sostanze nocive.

A tale proposito, si è constatata la complessità dell'analisi degli effetti positivi della fiscalità ambientale, proprio perché si pone il problema di stabilire se il comportamento ecologicamente corretto degli operatori economici sia dovuto al tributo, inteso come prezzo dell'inquinamento, o, invece, sia imputabile alla minaccia della sanzione che grava sui trasgressori delle norme ambientali, o, infine, sia causato dalla combinazione di entrambi i meccanismi e, in tal caso, si rende necessario, prima separare gli effetti dell'una e dell'altra misura, poi, procedere ad una valutazione di tali effetti.

Gli economisti hanno, altresì, osservato gli effetti che, a lungo termine, potrebbero derivare dalla imposizione di tributi ambientali: il vantaggio di ridurre l'inquinamento accompagnato dalla riduzione dei tributi esistenti.

Secondo i sostenitori di questa tesi, la fiscalità ambientale produrrebbe un duplice effetto positivo: da un lato, ispirerebbe le scelte degli operatori economici verso soluzioni che tengano in debito conto l'ambiente e, dall'altro, il maggior gettito fiscale, conseguente all'imposizione di ecotasse, verrebbe utilizzato per contenere il carico degli altri tributi (c.d. "neutralità della tassa ambientale")<sup>36</sup>.

In definitiva, si deve anche considerare che, il ruolo determinante svolto dall'innovazione tecnologica nel settore produttivo, comporta una modifica dei costi marginali e degli effetti inquinanti; talché, l'idea di affidare allo strumento normativo, con tutte le lungaggini tipiche dei procedimenti di promulgazione delle leggi, il compito di monitorare e disciplinare tempestivamente il fenomeno, potrebbe rivelarsi inefficace.

Invece, seguendo l'esempio americano dell'Epa (*Environmental Protection Agency*) e della "*Food and Drug Administration*" (per il controllo del cibo e dei medicinali), sarebbe utile istituire in Italia un'apposita agenzia garante per l'ambiente, che - sul modello dell'Antitrust - sia indipendente dal potere politico e svolga la funzione di adeguamento delle aliquote d'imposta e delle sanzioni al mutare del contesto tecnologico, secondo un programma diretto alla realizzazione di specifici obiettivi ecologici di salvaguardia delle risorse naturali.

<sup>35</sup> F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., 120.

<sup>36</sup> Cfr. I. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1999, 149 ss..

## 8. *La responsabilità per danno ambientale, la difesa ammessa e l'onere della prova*

In generale, l'adozione di una legislazione ambientale comporta l'applicazione di norme e di procedure mirate a tutelare l'ambiente; invece, nell'ipotesi in cui l'ordinamento giuridico non prevedesse una specifica responsabilità, l'inosservanza delle leggi vigenti potrebbe determinare solo l'irrogazione di sanzioni penali o amministrative.

Con l'art. 18 della citata legge n. 349 del 1986, il legislatore italiano ha riconosciuto l'ambiente come bene oggetto di tutela diretta, indipendentemente dalla lesione di qualsiasi altro diritto soggettivo.

In questo contesto, quindi, il principale rimedio di diritto civile è rappresentato dal risarcimento del danno a carico degli inquinatori, ossia un sistema che, attraverso una valutazione in termini finanziari, indennizza il danneggiato per la lesione o la perdita subita, al fine di ripristinare, nei limiti del possibile, lo stato preesistente al verificarsi dell'evento dannoso.

A livello comunitario, si è riscontrato che, gli ordinamenti nazionali che prevedono l'istituto della responsabilità ambientale, non mancano di individuare le attività potenzialmente nocive per le risorse naturali: in tali regimi, la violazione delle leggi in materia ambientale comporta, non solo l'irrogazione di sanzioni penali e amministrative ma, altresì, l'obbligo per il trasgressore o di ripristinare il bene, nello stato in cui era prima che fosse leso, riparando il danno, oppure di provvedere al risarcimento della perdita di valore subita dal bene danneggiato.

In termini generali, l'istituto della responsabilità oggettiva non richiede la colpa e richiama un generico criterio di equità, partendo dalla considerazione che, colui il quale, si avvantaggia di una cosa o svolga un'attività dannosa o rischiosa consentita dalla legge, risponde degli eventuali danni che possano derivare.

La responsabilità per colpa ricorre, invece, nell'ipotesi in cui l'autore abbia compiuto l'atto illecito per negligenza, imperizia o imprudenza<sup>37</sup>.

La norma italiana sul danno ambientale (art. 18 della legge n. 349 del 1986), facendo riferimento al «profitto conseguito dal trasgressore in conseguenza del suo comportamento lesivo dei beni ambientali», individua il colpevole in colui il quale ha violato la disposizione, la cui osservanza avrebbe legittimato l'utilizzo del bene ambientale<sup>38</sup>.

In un sistema basato sulla responsabilità oggettiva, se gli inquinatori sono tenuti a pagare i danni che provocano, tali soggetti avranno convenienza a ridurre l'inquinamento fino al punto in cui i costi di abbattimento siano più alti rispetto a quelli (risparmiati) di risarcimento.

Conseguentemente, la responsabilità ambientale condurrà ad una situazione caratterizzata dalla tendenza a prevenire i danni e ad "internalizzare" i costi ambientali, addossando i costi di prevenzione e bonifica ai diretti responsabili, anziché farli finanziare dalla società in generale.

<sup>37</sup> L'azione o omissione può consistere in un'osservanza delle norme giuridiche o di condizioni di un permesso o anche assumere altre forme.

<sup>38</sup> G. SCHIESARO, "Chi inquina paga": una nuova frontiera nella liquidazione del danno ambientale ex art. 18, legge 349/1986, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 173 ss..

Tuttavia, si è anche verificato che la responsabilità oggettiva invoglia le grandi imprese a cercare degli espedienti per sottrarsi, delegando lo svolgimento delle attività potenzialmente rischiose per l'ambiente ad imprese più piccole. Queste ultime, dal canto loro, non avendo la disponibilità di risorse tali da garantire adeguati sistemi di gestione dei rischi, finiscono per rispondere di una frazione dei danni non proporzionata alle loro dimensioni e, comunque, nella maggior parte dei casi, risulta estremamente difficile che queste imprese siano in grado di risarcire il danno ecologico causato.

L'efficacia di un regime di responsabilità dipende anche dal tipo di difesa ammessa e dalla distribuzione dell'onere della prova, in quanto consentire troppi mezzi di difesa ovvero accollare al danneggiato un impossibile onere della prova, inevitabilmente, potrebbe inficiare la validità del meccanismo della responsabilità oggettiva.

I mezzi di prova generalmente ammessi sono: la forza maggiore, il consenso del danneggiato e l'intervento di terzi.

Per quanto concerne l'onere della prova, si tratta di fissare le regole cui deve attenersi il danneggiato per stabilire il nesso di causalità fra l'attività inquinante e l'evento dannoso; a questo proposito, è generalmente prevista la possibilità, per l'inquinatore, di dimostrare che il danno è stato causato esclusivamente da scarichi esplicitamente consentiti dall'autorizzazione in suo possesso e, in tal caso, detto soggetto dovrà provare di aver fatto tutto il possibile per evitare il danno.

### 9. *Il danno ambientale: liquidazione equitativa del giudice penale quale garanzia di effettività del principio "chi inquina paga"*

Nel panorama giurisprudenziale italiano spicca, per il suo carattere innovativo, una sentenza della sezione penale del Tribunale di Venezia<sup>39</sup>, con la quale viene data attuazione al principio "chi inquina paga", mediante una rigorosa applicazione dell'art. 18 della L. n. 349/1986.

La questione oggetto della sentenza concerne la fuoriuscita accidentale, da uno stabilimento industriale, di rilevanti quantità di gas tossico.

Secondo il giudice adito, in assenza di misurazione effettiva - qualitativa e quantitativa - dell'inquinamento, il danno ambientale<sup>40</sup> va liquidato in modo equitativo, ex art. 18 della L. n. 349 cit., tenendo in considerazione il potenziale costo di depurazione dell'acqua utilizzata per fronteggiare l'emergenza dell'eliminazione del gas tossico.

La determinazione del danno ambientale va, altresì, graduata in base alla colpa e all'indebito profitto conseguito dal trasgressore, che ha agito con l'unico obiettivo di realizzare una ricchezza nell'esclusivo interesse della propria impresa.

Nel caso di specie, il giudice penale non si è limitato ad una condanna generica ad un risarcimento meramente simbolico, rimettendo la questione della liquidazione del danno al giudice civile, ma ha proceduto direttamente alla determinazione equitativa del danno.

<sup>39</sup> Tribunale di Venezia, Ufficio del giudice monocratico, sez. penale - 27 novembre 2002, n. 1286.

<sup>40</sup> La Corte costituzionale ha ricostruito la nozione di ambiente come bene giuridico. Cfr. sentenza n. 641 del 30 dicembre 1987, in *Foro it.*, 1988, I, 694 ss..

L'aspetto innovativo della sentenza sta nel riconoscimento della natura sanzionatoria<sup>41</sup> (quindi, non solo risarcitoria), del danno ambientale, che, da un lato, esenta la parte civile dalla dimostrazione concreta e analitica del pregiudizio alle risorse ecologiche e, dall'altro, consente la determinazione del valore della risorsa indebitamente usata, facendo riferimento alla ricchezza guadagnata dal trasgressore, a seguito dello svolgimento dell'attività economica nociva<sup>42</sup>.

Nell'azione di risarcimento del danno ambientale prevale, cioè, l'aspetto sanzionatorio rispetto all'accertamento del mero pregiudizio patrimoniale, in quanto la questione fondamentale consiste nell'accertare il danno all'ambiente considerato in senso unitario, distinguendolo dalla lesione a singoli beni di proprietà pubblica o privata, o a posizioni soggettive individuali, che soggiacciono, invece, alle regole ordinarie.

Nella disciplina del danno ambientale, l'affiancamento del profilo sanzionatorio a quello risarcitorio implica la valutazione, non solo delle conseguenze patrimoniali del danno causato, quanto della stessa produzione dell'evento, vale a dire, l'alterazione, il deterioramento e la distruzione totale o parziale del bene ambiente in sé considerato.

## 10. Il concetto di competitività

In generale, la normativa europea tende a incoraggiare le imprese ad adottare una gestione rispettosa degli equilibri ecologici, mediante l'introduzione di politiche e programmi di gestione ambientale, al fine di diffondere una concezione dell'ambiente, non più come un costo da sopportare, bensì come strumento per migliorare la competitività sul mercato.

Il termine competitività è ampiamente usato quando si parla degli effetti dei tributi ambientali sulle imprese, sul settore industriale e sull'intera economia di uno Stato.

A livello di singola impresa, la competitività è considerata principalmente come capacità di produrre beni ad un prezzo inferiore, ovvero di qualità migliore rispetto ai concorrenti.

L'impatto della regolamentazione ambientale, sia essa sotto forma di misure di "comando e controllo" o di carattere impositivo, è indubbiamente un argomento che fa discutere, soprattutto quando lo si analizza con riferimento all'industria in generale o all'intera economia di un Paese<sup>43</sup>.

Infatti, l'imposizione di ecotasse si ripercuote sulla posizione concorrenziale della singola impresa sul mercato, causando sia una redistribuzione del carico fiscale sia una redistribuzione dei costi sostenuti per la protezione delle risorse ecologiche ("abbattimento dei costi").

In questo contesto, alcuni operatori economici guadagnano mentre altri perdono.

<sup>41</sup> In proposito, cfr. Cass., 1° settembre 1995, n. 9211, in cui si legge: «Nella disciplina del danno ambientale..., l'ordinamento ha voluto tener conto non solo del profilo risarcitorio ma anche di quello sanzionatorio, che pone in primo piano non solo e non tanto le conseguenze patrimoniali del danno arrecato (i cosiddetti danni conseguenza) ma anche e soprattutto la stessa produzione dell'evento, e cioè l'alterazione, il deterioramento, la distruzione in tutto o in parte dell'ambiente, e cioè la lesione in sé del bene ambientale».

<sup>42</sup> G. SCHIESARO, "Chi inquina paga": una nuova frontiera nella liquidazione del danno ambientale ex art. 18, legge 349/1986, cit..

<sup>43</sup> F. REVIGLIO, *Tassazione del lavoro e delle imprese e competizione: uno sguardo d'insieme*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1999, 161 ss..

A livello internazionale, uno dei possibili effetti, derivanti dalla differenza fra le normative ambientali dei diversi Stati, ovvero fra regimi sanzionatori/risarcitori più o meno severi, potrebbe essere l'attrazione e la localizzazione degli operatori economici in quei Paesi dotati di legislazioni più liberiste sotto il profilo ambientale a scapito di quelli, invece, con ordinamenti giuridico-fiscali di stampo ambientalista<sup>44</sup>.

Nondimeno, la constatazione della ineluttabile diversità delle politiche ambientali non giustifica il ricorso, da parte degli Stati che applicano il principio "chi inquina paga", a misure (incentivi e sussidi ambientali) atte a neutralizzare gli effetti derivanti dal conseguente aumento dei prezzi dei loro prodotti, creando distorsioni sul commercio internazionale e sugli investimenti.

All'opposto, infatti, nel commercio internazionale, l'ambiente ha assunto sempre maggiore importanza: l'adozione di standard ambientali rappresenta un elemento fondamentale da considerare negli accordi commerciali.

La *World Trade Organization* (WTO) dispone di un apposito Comitato (*Committee on Trade and Environment*) che si occupa dell'analisi delle interrelazioni fra le misure commerciali e quelle ambientali. Esistono, altresì, trattati commerciali, come il NAFTA (*North American Free Trade Agreement*) corredato da due importanti accordi non commerciali sul lavoro e sull'ambiente. In particolare, nell'ambito dell'accordo sull'ambiente, è stata istituita la Commissione per la cooperazione ambientale con l'intento di promuovere la collaborazione fra Stati Uniti, Canada e Messico in materia ambientale, con la possibilità di applicare un meccanismo di risoluzione delle controversie, nell'ipotesi in cui uno degli Stati non applichi, per più volte, le norme ambientali.

Tuttavia, se è vero che il rispetto di regole rigorose di tutela ambientale comporta un aumento dei costi di produzione, alcune imprese si dimostrano comunque propense ad organizzare e a svolgere la propria attività produttiva secondo dette regole, ossia attenendosi a stringenti *standard* ambientali<sup>45</sup> e tecnologici, beneficiando in termini di immagine: guadagnandosi, cioè, una "reputazione ambientale" (*green image*) sul mercato<sup>46</sup>.

Questa soluzione è, però, rimessa alla facoltà di scelta della singola impresa.

L'applicazione del principio "chi inquina paga", invece, dovrebbe stimolare un comportamento generalizzato più responsabile degli operatori economici; per la realizzazione di questo obiettivo sono necessari alcuni accorgimenti.

<sup>44</sup> In proposito, comunque, va detto che, nella maggior parte dei regimi giuridici dei Paesi dell'Ocse, sono vigenti leggi in materia ambientale: circostanza, quest'ultima, che, indubbiamente, affievolisce, almeno limitatamente a questo ambito, l'impatto sulla competitività esterna delle imprese prodotto dalle normative a salvaguardia dell'ambiente.

Nondimeno, l'adozione, da parte dell'Unione europea, di un comune meccanismo di responsabilità ambientale non equivale a dire che l'Unione imporrà uno *standard* unilaterale di salvaguardia delle risorse naturali.

<sup>45</sup> M. PORTER e C. VAN DER LINDE, *Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship*, in *Journal of Economic Perspectives*, 1995, vol. 9, n. 4.

<sup>46</sup> E. GERELLI, *Reputazione ambientale e competitività non di prezzo*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2002, 707 ss.. Secondo l'autore «...la strategia innovativa che alcune imprese creative hanno tracciato, mostrando come si possano conquistare quote di mercato tramite l'acquisizione di "reputazione" in campo ambientale. Essa consente di praticare una politica concorrenziale raffinata, non basata sul tradizionale metodo della riduzione dei prezzi, ma piuttosto sull'eccellenza della qualità, che consente di praticare la competitività non di prezzo. Sono capaci di praticare questa forma di competitività soltanto le imprese ed i sistemi economici più avanzati: in passato, praticamente soltanto gli Stati Uniti. Oggi, con le regole monetarie dell'Unione europea..., l'impossibilità di ricorrere a pratiche di svalutazione per sostenere la concorrenza riducendo artificiosamente il prezzo delle esportazioni, obbliga anche Paesi come l'Italia a seguire le vie dell'eccellenza pure ambientale, sovente condizione per lo scambio internazionale di prodotti e processi.»

L'efficacia di un sistema di responsabilità, disciplinato dalla legge, presuppone un complesso di garanzie finanziarie efficienti che assicurino una copertura economica (come l'assicurazione), la capacità delle autorità amministrative e giudiziarie di risolvere le vertenze, nonché la concreta possibilità di intraprendere un'azione legale.

### 11. *La copertura finanziaria e l'assicurazione contro i danni ambientali*

Anche se risulterebbe in qualche modo sacrificato il principio del "chi inquina paga", a livello comunitario, è stata prevista la possibilità che le imprese facciano ricorso a forme di garanzia finanziaria per la copertura dei danni ecologici che potrebbero derivare dalle loro attività: la più diffusa è l'assicurazione, accanto alle fidejussioni bancarie, alle riserve interne o ai sistemi dei fondi comuni, ecc.<sup>47</sup>.

In generale, la stipulazione di una polizza che assicura i danni ambientali, alleggerisce le imprese consentendo loro di trasferire all'assicurazione parte dei rischi cui sono esposte, incentivandole, così, a comportarsi responsabilmente.

D'altronde, si presuppone che l'impresa, in grado di far ricorso a strumenti di garanzia finanziaria contro i danni che potrebbe arrecare ai beni naturali, sia anche nella condizione di sottoporsi ad un *audit* ambientale, dimostrando di disporre sia di un efficace sistema di gestione del rischio sia di sufficienti risorse per fronteggiare parte dei costi, nell'ipotesi in cui l'assicurazione prevedesse forme di risarcimento.

Questo sistema, però, finora utilizzato principalmente per la copertura di danni improvvisi ed accidentali, potrebbe avere diffusione graduale nel suo intento di garantire l'effettività della responsabilità mediante polizze assicurative, a causa delle difficoltà di determinare, quantitativamente e qualitativamente, l'ammontare del danno alle risorse naturali, nonché l'importo dei premi assicurativi in relazione al rischio.

Infatti, l'approccio comunitario, in questo senso, tende a circoscrivere l'elenco delle attività rischiose, sia facendo riferimento alle risorse ecologiche, già preservate dalla legislazione comunitaria, sia delimitando i danni da coprire con l'assicurazione.

Inoltre, nonostante il notevole sviluppo del mercato assicurativo, l'assicurabilità del danno ambientale è strettamente collegata alla certezza del diritto e alla trasparenza del regime di responsabilità.

### 12. *L'efficacia e i limiti del sistema della responsabilità*

In definitiva, può affermarsi che la disciplina, in chiave ambientalista, di attività produttive si presenta alquanto complessa, a causa delle difficoltà di prevedere i fenomeni di inquinamento e di valutarne in anticipo l'idoneità a ripercuotersi negativamente sulle risorse naturali.

Questa constatazione potrebbe indurre a ritenere di scarsa utilità l'introduzione di ecotasse che, anche prescindendo da giudizi di convenienza economica per le imprese<sup>48</sup>,

<sup>47</sup> Cfr. *Libro bianco sulla responsabilità ambientale*, presentato dalla Commissione europea, COM (2000) 66 def. del 9 febbraio 2000.

<sup>48</sup> A livello comunitario, si è riscontrato che la regolamentazione ambientale, in linea generale, non si ripercuote negativamente sulla competitività delle industrie. Sull'argomento, cfr., *Libro bianco sulla responsabilità ambientale*, cit.

potrebbero non sortire l'effetto desiderato di eliminare l'inquinamento ambientale, legittimando, al contrario, l'uso di prodotti inquinanti e avallando la distruzione di risorse naturali scarse<sup>49</sup>.

Stessa considerazione va fatta se si concentra l'attenzione sulla penalizzazione che l'impresa subirebbe sul mercato, differenziandosi dalle concorrenti, qualora sostenesse più alti costi di produzione per "internalizzare" i costi sociali dell'inquinamento (costi di prevenzione e di bonifica).

Lo stesso dicasi per quanto riguarda l'imposizione di *standard* da rispettare nell'emissione di sostanze nocive, il cui adempimento esenterebbe da responsabilità l'inquinatore, indipendentemente dal danno cagionato all'ambiente.

Gli strumenti economici risultano efficaci sui mercati prosperi, all'interno dei quali, i costi sostenuti dalle imprese sono differenziati, consentendo agli operatori economici di scegliere le soluzioni per contenere l'inquinamento e ridurre i costi.

Mentre, va evidenziata l'efficacia dell'intervento giurisprudenziale che, nel bilanciare l'interesse della collettività ad un ambiente salubre rispetto a quello del profitto proprio degli operatori economici, ha la possibilità di stigmatizzare il comportamento dannoso attraverso lo strumento della sanzione, aggiornando, di fatto, i parametri stabiliti dall'ordinamento giuridico e assicurando un effettivo risarcimento del danno ambientale.

Lo strumento risarcitorio-sanzionatorio, che assicura una liquidazione non meramente simbolica del danno, può essere utile sia fungendo da deterrente per i comportamenti nocivi all'ambiente, inducendo gli operatori economici ad adottare modalità di svolgimento dell'attività produttiva rispettose delle risorse ecologiche, sia in termini di competitività delle imprese, perché un comportamento difforme delle stesse risulterebbe poco conveniente sotto il profilo economico.

L'effettiva applicazione del principio "chi inquina paga", mediante il quale, gli autori dell'inquinamento sono tenuti a pagare i danni che provocano, indurrebbe gli stessi a ridurre l'inquinamento fino al punto in cui i costi di abbattimento superino quelli (così evitati) di risarcimento.

In tal modo, la responsabilità ambientale contribuirebbe a prevenire i danni e ad addossare ai responsabili i costi di prevenzione e bonifica (cosiddetta "internalizzazione") tenendo indenne la società in generale.

La responsabilità può comportare, altresì, una più frequente applicazione del principio di precauzione, prevenendo i rischi ed incoraggiando investimenti per il miglioramento delle conoscenze tecnologiche.

Il sistema basato sulla responsabilità è particolarmente efficace e flessibile quando il responsabile e la vittima sono individuabili: in tale situazione, infatti, l'inquinatore ha la possibilità di scegliere fra azioni meno costose<sup>50</sup>.

Tuttavia, anche la responsabilità ambientale ha i suoi limiti, atteso che per la sua efficacia è necessario il concorso di tre condizioni: l'esistenza del soggetto identificabile come inquinatore, il danno concreto e quantificabile e l'accertamento del nesso fra l'evento dannoso ed il soggetto autore.

<sup>49</sup> N. D'AMATI, *Ambiente e fisco nella dichiarazione di emersione*, cit..

<sup>50</sup> Tali scelte possono diventare particolarmente complesse nelle ipotesi di danni ecologici derivanti da fenomeni di inquinamento diffuso, caratterizzati dall'incertezza sulla portata della responsabilità e dalla difficile valutazione dell'entità del danno.

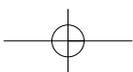
Infatti, la responsabilità non rappresenta uno strumento adeguato nell'ipotesi di inquinamento su larga scala (per contrastare fenomeni come: i cambiamenti climatici, la morte delle foreste e l'inquinamento atmosferico) e nei casi di inquinamento diffuso con più responsabili e molteplici danni: si tratta di fenomeni, relativamente ai quali, risulta impossibile stabilire un nesso causale tra le attività dei singoli agenti e gli effetti negativi sull'ambiente.

Per esempio, secondo la Cassazione, l'inquinamento da campi elettromagnetici, pur essendo in astratto penalmente rilevante, non consente l'applicazione della specifica norma penale (art. 674 del codice penale), per mancanza di uno degli elementi essenziali della fattispecie criminosa: nel caso di specie, non è stata accertata l'idoneità del fenomeno a pregiudicare la salute delle persone<sup>51</sup>.

<sup>51</sup> Cass., sez. I pen., 29 novembre 1999, la sentenza concerne il caso di inquinamento da campi magnetici, o elettrosmog, e rigetta il ricorso presentato dal P.M. avverso il provvedimento che respingeva la richiesta di sequestro preventivo di quattro conduttori di corrente elettrica ad alta tensione.

## Bibliografia

- BARZEL Y., *Economic Analysis of Property Rights*, New York, Cambridge University Press, 1990
- BAUMOL W.J. e OATES W.E., *The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment*, in *Swedish Journal of Economics*, 1971, 42 ss.
- CELLERINO E., *Diritti di inquinamento. Lo strumento e le sue applicazioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1985, I, 353 ss.
- COASE R.H., *The Problem of Social Cost*, in *Journal of Law and Economics*, 1960, 1 ss.
- COPPINI C.L., *Nota a Cass.*, Sez. III pen., 10 giugno 2002, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 550, ss.
- DALES J.H., *Pollution, Property and Prices: an Essay in Policy-Making and Economics*, Toronto, University of Toronto Press, 1968
- D'ALFONSO G., *La tassazione ecologica*, in *Il fisco*, 1997, 3940 ss.
- D'AMATI N., *Ambiente e fisco nella dichiarazione di emersione*, in *Il fisco*, 2002, 1901 ss.
- DAVIES P., *EC Environmental Law and Policy*, in HOWELLS G.G., *European Business Law, European Business Law Library*, 1996, 347 ss.
- DELL'ANNO P., *Manuale di diritto ambientale*, Padova, Cedam, 2003
- GALLO F. e MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115 ss.
- GERELLI E., *Reputazione ambientale e competitività non di prezzo*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2002, 707 ss.
- HANSSON I. e SKOGH G., *Moral Hazard and Safety Regulation*, in *Geneva Papers on Risk and Insurance*, 1987, 132-144
- MAJOCCHI A., *La riforma fiscale verde: il ruolo dell'Unione europea*, in BRUZZO A. e POLI C., *Economia e politiche ambientali*, Fondazione Lanza, 1996, 45 ss.
- MELI M., *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1999, 217 ss.
- MUSU I., *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1999, 149 ss.
- PALOMBINO F.M., *Il significato del principio "chi inquina paga" nel diritto internazionale*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 871 ss.
- PICCIAREDDA F. e SELICATO P., *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in *I tributi e l'ambiente - profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 1996, 137 ss.
- PIERANTONI I., *I soggetti e l'oggetto delle decisioni ambientali: un'analisi della domanda di ambiente in condizioni di incertezza*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1996, 53-96
- PIGOU A.C., *Economia del benessere*, Bologna, Zanichelli, 1986; *A Study in Public Finance*, London, Macmillan, 1951
- PORTER M. e VAN DER LINDE C., *Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship*, in *Journal of Economic Perspectives*, 1995, vol. 9, n. 4
- REVIGLIO F., *Tassazione del lavoro e delle imprese e competizione: uno sguardo d'insieme*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1999, 161 ss.
- ROTA R., *La tutela ambientale nel nuovo procedimento autorizzatorio delle centrali elettriche con particolare riferimento alla via*, in *Dir. gest. amb.*, 2003, 89 ss.
- SCHIESARO G., *"Chi inquina paga": una nuova frontiera nella liquidazione del danno ambientale ex art. 18, legge 349/1986*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 173 ss.
- STEFANI G., *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1493 ss.
- URICCHIO A., *La gestione dei rifiuti solidi urbani: dalle direttive comunitarie al regolamento 27 aprile 1999, n. 158, recante il metodo normalizzato*, in *Riv. trib. loc.*, 1999, 501 ss.



## Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile\*

Gianluca Selicato

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Le coesistenza di eterogenee forme di incentivazione dello sviluppo sostenibile e brevi cenni alla disciplina degli aiuti di Stato - 3. Profili teorici delle agevolazioni fiscali per l'ambiente. Prime considerazioni sulla coerenza interna dell'ordinamento rispetto agli altri strumenti di incentivazione delle buone prassi; 3.1. Segue: Eccezionalità o immanenza dell'agevolazione fiscale rispetto all'obbligazione tributaria; 3.2. Segue: Agevolazioni fiscali e principi costituzionali rilevanti per l'ordinamento tributario; 3.2.1. L'uguaglianza e la capacità contributiva; 3.3. Ancora sull'ammissibilità delle agevolazioni fiscali in materia ambientale: la loro compatibilità con il principio del chi inquina paga. Brevi cenni e rinvio - 4. Lineamenti evolutivi delle agevolazioni fiscali nella delega al Governo in materia di fiscalità etica e promozione dello sviluppo sostenibile - 5. Il ruolo delle Regioni nel Governo sostenibile del territorio: le prospettive della fiscalità locale a seguito della riforma degli assetti istituzionali; 5.1. Segue: Le agevolazioni fiscali in materia di ambiente ed attività produttive nelle recenti esperienze delle Regioni Toscana e Puglia - 6. La agevolazioni finanziarie a supporto dello sviluppo sostenibile e la necessaria verifica di non cumulatività con i benefici fiscali; 6.1. Segue: L'indicatore ambientale nella disciplina della l. n. 488 del 1992; 6.2. Segue: La Pubblica Amministrazione e il Terzo Settore quali principali beneficiari degli incentivi finanziari per la salvaguardia dell'ambiente; 6.3. Considerazioni conclusive in ordine agli incentivi finanziari per l'ambiente - 7. Raffronto tra le differenti categorie di agevolazioni e preferenza per gli incentivi fiscali nelle politiche di Governo sostenibile del territorio.

### 1. Premessa

Nella sua *Introduzione alla Finanza Pubblica*, Gustavo Del Vecchio affermava che «i fatti finanziari non sono soltanto fatti economici», suggerendo con l'acume, la semplicità e l'immediatezza che ne hanno caratterizzato l'intera opera scientifica il filo conduttore di un lavoro che ha la pretesa di comporre un quadro d'insieme – certamente non esaustivo ma almeno razionale – delle agevolazioni fiscali ed extrafiscali attraverso cui l'ordinamento giuridico promuove l'affermazione di un modello sostenibile di sviluppo economico.

\* L'articolo riassume alcuni approfondimenti in materia di politiche agevolative per il governo sostenibile del territorio svolti dal gruppo di lavoro istituito presso l'Università degli Studi di Bari nell'ambito del Programma di Ricerca scientifica di Rilevante Interesse Nazionale (PRIN) intitolato «Fisco e ambiente: l'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza». Con il coordinamento della Prof.ssa Caterina Coco si è cercato di appurare, sotto tale profilo, in che modo strumenti agevolativi a carattere fiscale e di differente natura (essenzialmente finanziari) orientano le scelte pubbliche e private verso la salvaguardia dell'ambiente e la tutela del territorio. Tanto l'inquadramento dei profili teorici delle agevolazioni fiscali, quanto l'accertamento della loro strumentalità alle politiche di governo sostenibile del territorio presuppongono che il lettore abbia già avuto modo di approfondire gli istituti del favore fiscale rilevanti ai fini della salvaguardia dell'ambiente e della salute umana, il cui esame è stato affidato ad altri gruppi di lavoro partecipanti alla programma di ricerca agli esiti dei cui studi si rinvia. In alternativa, si leggano PICCIAREDDA-SELICATO, P., *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996; PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario* (a cura di) Amatucci, Padova, 2001; D'AMATI, *Ambiente e fisco nella emersione progressiva*, in AA.VV., *L'emersione del lavoro irregolare*, Bari, 2002, pagg. 127 ss; GALLO-MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, *Rass. Trib.*, 1999, pagg. 115 e ss.; STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. Trib.*, 1999, pagg. 1496 e ss.

L'analisi muove dalla consapevolezza della molteplicità ed intrinseca connessione degli interessi coinvolti nelle scelte di governo del territorio che rendono difficile conciliare le ragioni dello sviluppo economico e della piena occupazione con il rispetto dell'ambiente e con la necessaria salvaguardia delle risorse naturali<sup>1</sup>. Un complesso bilanciamento di valori ed esigenze, tutti oggetto di tutela costituzionale, che ha indotto il legislatore a integrare gli effetti della stringente disciplina giuridica delle attività umane suscettibili di incidere sull'ambiente con meccanismi di promozione delle buone prassi che si oppongono al degrado ambientale.

Accanto alle prevalenti caratteristiche repressivo sanzionatorie dell'azione pubblica<sup>2</sup> si affermano dunque, con crescente enfasi, le finalità promozionali degli incentivi assegnati ai soggetti le cui scelte produttive o i cui comportamenti sociali appaiono coerenti con scenari ideali di sviluppo sostenibile; con l'effetto di arricchire la spesso debole azione pubblica di strumenti di prevenzione di eccezionale impatto che valorizzano l'influenza diretta delle abitudini umane e imprenditoriali sullo stato dell'ambiente.

Si tratta di misure agevolative di eterogenea natura, ai nostri fini ripartibili in base al loro carattere tributario o finanziario che, proprio in relazione all'interesse protetto, non possono essere considerate meri fatti economici.

La gestione delle risorse naturali oggi costituisce, del resto, il risultato di un delicato *mix* di divieti, sanzioni e incentivi la cui compatibilità con il regime degli aiuti di Stato e, prima ancora, con i precetti costituzionali dell'uguaglianza e della capacità contributiva è tutta da dimostrare.

Particolare attenzione, in questa prospettiva, deve prestarsi all'alternatività e non cumulatività delle eterogenee agevolazioni fiscali rispetto all'intervento finanziario pubblico, attesa la necessità di garantire la coerenza interna dell'Ordinamento. Il che impone di confrontare le linee evolutive del sistema sia con i recenti sviluppi della legislazione comunitaria e con i molteplici strumenti attraverso cui il Quadro Comunitario di Sostegno 2000-2006 interviene in questo delicato settore<sup>3</sup>, sia con le recenti sperimentazioni delle Regioni che faticosamente cercano di fornire attuazione al novellato articolo 119 Cost.<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Già con riferimento alla sola Costituzione si pensi al difficile bilanciamento tra gli interessi e i diritti protetti dagli articoli 9 (*tutela del paesaggio e dei beni culturali e ambientali*) e 32 (*diritto alla salute*), con quelli sanciti dagli articoli 1, 4 (c.d. *principio lavorista*), 41 (*libertà di iniziativa privata*) e 42 (*tutela della proprietà privata*).

<sup>2</sup> Al cui interno la tassazione ambientale si distingue, per efficacia, dalle altre categorie di oneri gravanti sulle attività particolarmente inquinanti.

<sup>3</sup> Anche per quanto attiene la consistenza finanziaria delle azioni rivolte allo sviluppo sostenibile non ci si può del resto illudere che le strategie degli enti possano prescindere dalla conoscenza delle priorità e degli indirizzi definiti dagli Organi, nazionali e soprannazionali, ai quali è affidata la cura degli interessi diffusi correlati al delicato settore. L'esame dei criteri di assegnazione delle risorse stanziare a tutela dell'ambiente dallo Stato e dalla Commissione Europea può pertanto aiutare la pubblica amministrazione, anche nelle auspicabili forme associate di esercizio delle proprie funzioni, a razionalizzare gli enormi sforzi che la tutela dell'ambiente esige.

<sup>4</sup> Le Regioni, attraverso la potestà legislativa e l'ampliata autonomia finanziaria, e gli Enti locali, attraverso la potestà amministrativa e regolamentare ad essi conferita dall'art. 118 della Costituzione, si accingono infatti ad inaugurare una nuova stagione amministrativa permeata di autonomia e differenziazione delle scelte; ma anche di pluralità di strumenti (a carattere fiscale e non fiscale) di cui avvalersi nella tutela dell'ambiente, obiettivo che gli enti avvertono come rappresentativo di interessi diffusi emergenti con sempre maggiore enfasi. Va tuttavia segnalato che il legislatore individua nelle autonomie locali centri di attività giuridica riferiti al territorio governato ma non anche unità di base di un sistema federale suscettibile di adottare scelte autonome nella salvaguardia dell'ambiente. Ne conseguono prudenti - ove non addirittura neo-centraliste - pronunce della Consulta che impongono di riconsiderare la rete dei ruoli nella definizione delle strategie di governo del territorio. Tali considerazioni, assieme ai limiti recentemente opposti all'autonomo esercizio della potestà impositiva ex art. 119 Cost., saranno sviluppate *infra*.

Il quadro d'insieme che offriamo al lettore, ponendo in evidenza condizioni e limiti che l'ordinamento interno ed i principi comunitari oppongono alla proliferazione delle agevolazioni a carattere tributario, intende contribuire alla delimitazione del ruolo che i differenti istituti agevolativi rivestono e possono rivestire in seno al governo sostenibile del territorio, nonché offrire elementi utili ad esprimere un giudizio costruttivo sul processo di razionalizzazione avviato in seno alla c.d. «fiscalità etica»<sup>5</sup>.

## 2. La coesistenza di eterogenee forme di incentivazione dello sviluppo sostenibile e brevi cenni alla disciplina degli aiuti di Stato

Lungi dall'esaurirsi alla verifica di estraneità o appartenenza dello strumento agevolativo a carattere fiscale al fenomeno impositivo, il presente studio deve quindi assumere un carattere interdisciplinare, approdando alla valutazione di compatibilità tra le scelte fiscali e quelle finanziarie che, soprattutto sul piano dell'azione privata, dovrebbero contribuire senza sovrapposizioni all'affermazione di modelli sostenibili e razionali di sviluppo socio-economico.

È pertanto possibile escludere dall'oggetto di questa indagine la disciplina giuridica a carattere sanzionatorio o regolatorio delle attività suscettibili di incidere sull'ambiente, per concentrare gli sforzi sull'esame delle opportunità e dei limiti di un sistema agevolativo eterogeneo e talvolta contraddittorio, la cui completa prefigurazione da parte dei soggetti chiamati ad effettuare scelte di ordine imprenditoriale o a soddisfare pubblici interessi può considerarsi presupposto stesso del loro operato<sup>6</sup>.

Venendo all'illustrazione dei lineamenti evolutivi delle distinte categorie di agevolazione e all'esame dei profili teorici delle relative disposizioni tributarie, devono essere preliminarmente accennati i limiti che il Trattato CE (al Titolo VI, Capo I, Sezione II) prevede in materia di aiuti di Stato, potendo essi interessare – seppure limitatamente alle misure rivolte alle imprese<sup>7</sup> – le fattispecie oggetto d'esame.

<sup>5</sup> Espressione recepita anche nella proposta di legge presentata il 2 luglio 2003, contenente la «Delega al Governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile» che mira a riformare e rendere più coerente il regime fiscale di favore applicato alle attività rilevanti nelle dinamiche ambientali.

<sup>6</sup> La delimitazione dell'ambito della ricerca discende da valutazioni sull'efficacia delle norme tributarie e sulla percezione collettiva dei loro effetti che appaiono riferibili ad ogni settore dell'intervento pubblico ma che assumono particolare importanza nella salvaguardia delle risorse naturali e nella tutela della salute. Ciò in considerazione sia dell'influenza diretta che le abitudini umane e imprenditoriali esercitano sullo stato dell'ambiente, sia dell'eccezionale tensione esistente tra le esigenze dello sviluppo socio economico e il rispetto dell'ecosistema. La contrapposizione di tali valori, infatti, rende notevolmente complesso il governo del territorio e l'indirizzo delle attività umane ivi esercitate, inducendo gli attori dello sviluppo locale a porre in essere complessi e spesso precari bilanciamenti di interessi la cui composizione raramente può essere affidata all'autoritaria regolamentazione delle attività produttive.

Deve infatti sottolinearsi la relativa «giovinanza» della coscienza ambientale diffusa e delle tecnologie c.d. «pulite», in assenza delle quali i Paesi industrializzati hanno costruito sistemi economici e generato abitudini collettive di elevatissimo impatto ambientale. Il che impedisce, per ragionevolezza prima ancora che per una necessaria ponderazione dei costi sociali, di rimuovere rapidamente ed autoritariamente gli effetti negativi del progresso, assegnando agli istituti di favore fiscale e finanziario il delicato compito di indirizzare le scelte verso attività e processi compatibili con la salute pubblica e con il rispetto dei luoghi.

<sup>7</sup> Per un più approfondito studio del tema conviene muovere da MONTI, *How State Aids affects Tax Competition*, in *EC Tax Review*, 1999, 208. Si leggano, inoltre, i contributi offerti all'interno di questo stesso numero della rivista dalle altre Unità di ricerca coinvolte nel PRIN soffermandosi, in particolare, sull'inquadramento dei tributi ambientali nel sistema del diritto Comunitario curato dall'Università La Sapienza di Roma. Si osservino, altresì, i principi enunciati in materia di ambiente dalla Costituzione Europea, chiari punti di riferimento per le scelte del legislatore nazionale.

Deve comunque precisarsi che la fiscalità ambientale, a livello Comunitario, risente di due grossi limiti sui quali si tornerà in seguito: il principio di unanimità nelle disposizioni tributarie, sopravvissuto all'entrata in vigore della Costituzione Europea (approvata a Roma il 29 ottobre 2004) e il principio del «chi inquina paga» che pone direttamente a carico del soggetto che li determina i costi correlati alla rimozione degli effetti negativi dello sviluppo (con ciò riconducendo a normalità comportamenti che in assenza di tale obbligo sarebbero connotati da un'eccezionale meritevolezza sociale).

Risultando ormai acquisita alla comune esperienza tanto l'ampiezza del concetto di aiuto di Stato<sup>8</sup> quanto la sua riferibilità ai sussidi concessi da Enti territoriali differenti dall'Amministrazione centrale, quali appunto le Regioni<sup>9</sup>, va in questa sede ricordato che nel sindacato di compatibilità tra misura agevolativa e Trattato la Commissione Europea<sup>10</sup> deve accertare la concorrenza di precise condizioni al cui verificarsi dovrà ritenersi violato il divieto contenuto al suo art. 87<sup>11</sup>. Si tratta di condizioni che attengono la natura dell'aiuto all'impresa (effettivo vantaggio economico discriminante altre categorie di imprese o le attività da queste esercitate), la sua fonte (coincidente con uno Stato membro), nonché la presenza di effetti distorsivi della concorrenza suscettibili di incidere sugli scambi fra gli Stati membri.

Tuttavia, potendosi annoverare tra i principi fondamentali dell'Unione Europea<sup>12</sup>, anche quello del «*chi inquina paga*»<sup>13</sup>, numerose agevolazioni alle imprese connotate dal carattere ambientale rientrano tra le eccezioni al divieto, rendendo generalmente irrilevante, rispetto a tali sussidi, il contestuale verificarsi delle condizioni sopra ricordate.

<sup>8</sup> È ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale che qualifica gli aiuti di Stato «una forma di intervento pubblico utilizzata al fine di promuovere un vantaggio nei confronti di una impresa», cioè ogni possibile beneficio conferito con atto della pubblica autorità, statale o territoriale, ad una impresa operante sul mercato europeo per ridurre o eliminare taluni oneri che, in condizioni normali di libero mercato, graverebbero su di essa. Si tratta dunque di misure di eterogenea natura (non necessariamente fiscale) le quali, se da un lato riducono i costi e i rischi per l'imprenditore, dall'altro possono provocare distorsioni del sistema della concorrenza. Per approfondimenti sulla loro coerenza rispetto all'ordinamento Comunitario si legga diffusamente FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento Comunitario*, in Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin. I, 1998; Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in Rass. Trib., 2003, pag. 2250; GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in Rass. Trib., 2003, pag. 2271 e ss.; RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi Comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, Rass. Trib., 2003, in part. pag. 332; nonché DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni Comunitarie*, in Rass. Trib., 2003, pag. 2315; e ancora, SANTACROCE-PROCIDA, *i regimi agevolativi e il divieto di aiuti di Stato*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, coordinato da DI PIETRO, Roma, 2003, tomo II, pagg. 953 e ss. Per la copiosa giurisprudenza consolidata in materia (in parte richiamata dalla *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in G.U.CE. C 384/1998), vds., tra le tante, le Sentt. C. giust. CE del 14 ottobre 1987 (causa 248/84, Germania c/ Commissione, in Racc. 1987, pag. 4013; del 14 settembre 1994 (cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92, Spagna c/ Commissione, in Racc. 1994, pag. I-4103); del 13 luglio 1988 (causa 102/87, Francia c/ Commissione, Racc. 1988, pag. 4067); del 21 marzo 1990 (causa C-142/87, Belgio c/ Commissione, Racc. 1990, pag. I-959); del 2 luglio 1974 (causa 173/73, Italia c/ Commissione, in Racc. 1974, pag. 709).

<sup>9</sup> Ciò è confermato dalla *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, Cit., al par. 17. Pare opportuno ricordare che l'eventuale trasferimento o riconoscimento di simili competenze da parte dello Stato membro ad Enti minori comunque non incide sulla sua responsabilità esclusiva per l'osservanza degli obblighi derivanti dal Trattato.

<sup>10</sup> Cui l'art. 88 del Trattato ha assegnato i poteri di controllo in virtù dei quali sono oggi posti a carico dello Stato precisi obblighi di informazione, in molti casi coincidenti con la notifica preventiva della misura agevolativa (*conditio sine qua non* per la sua entrata in vigore), nonché rigide sanzioni per la loro inosservanza.

<sup>11</sup> La norma definisce con formula assai ampia gli aiuti concessi dagli Stati qualificandoli come «*incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri*». Essa va coordinata con le deroghe espressamente previste al suo secondo e terzo comma e con i successivi articoli 88 e 89 del Trattato CE che dispongono in tema di procedimenti autorizzatori all'utilizzo di sussidi finanziari alle imprese da parte degli Stati membri.

<sup>12</sup> Consolidatisi nell'arco di tempo che separa la ratifica del suo Trattato istitutivo dall'approvazione del Trattato che adotta una Costituzione Europea, quest'ultima avvenuta a Roma il 29 ottobre 2004.

<sup>13</sup> Nella sezione V del capo III, Titolo III, della Parte III della Costituzione Europea, interamente dedicata all'ambiente, viene infatti espressamente enunciato il principio del «*chi inquina paga*», già ampiamente accolto nell'elaborazione giuridica e giurisprudenziale precedente alla firma di Roma e definito al par. 6 dalla *Comunicazione CE sulla Disciplina Comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente* (in G.U.CE. C 37 del 03 febbraio 2001) come il principio «*in base al quale i costi per la lotta all'inquinamento devono essere sostenuti dall'inquinatore*».

La «*sensibilità ambientale*» delle istituzioni Comunitarie trova ulteriore conferma in numerose norme della Costituzione Europea, quali l'art. 1-3, comma terzo (che annovera lo sviluppo sostenibile tra gli obiettivi dell'Unione, sancendo che «*L'Unione si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico*») e l'art. 1-14 (che include l'ambiente tra i settori di competenza concorrente tra l'Unione Europea e gli Stati membri).

Esistono infatti esplicite deroghe all'art. 87 del Trattato, anch'esse affidate al sindacato della Commissione Europea, che differiscono in ragione dell'interesse protetto. Esso può risiedere nell'equilibrato ed armonioso sviluppo dei territori interni all'Unione<sup>14</sup>; nell'importanza strategica o nella particolare debolezza di uno specifico settore di attività economica; ovvero, ancora, nella priorità che gli Organismi comunitari assegnano ad obiettivi c.d. «orizzontali», cioè trasversali ai differenti settori economici.

Proprio tale ultima categoria di deroghe acquista importanza ai nostri fini, come testimoniano le linee d'indirizzo definite dal Consiglio Europeo di Stoccolma del 24 marzo 2001 che, riconoscendo un'intrinseca e fisiologica incompatibilità tra le forme di sostegno alle imprese c.d. «verticali»<sup>15</sup> e i principi su cui è improntato il mercato comune, dispone la progressiva soppressione di tali sussidi e la contestuale promozione delle misure agevolative a carattere «orizzontale», le quali meglio concorrono al perseguimento di interessi collettivi avvertiti diffusamente sull'intero territorio dell'Unione.

Queste indicazioni permettono di continuare ad ammettere il ricorso ad aiuti di Stato diretti a realizzare la protezione dell'ambiente, pur nella consapevolezza della possibile elusività di talune misure agevolative rispetto alle generali regole di funzionamento del mercato comune che ha indotto la Commissione a mantenere in vita l'obbligo di notifica preventiva<sup>16</sup> e le proprie funzioni di controllo.

La Comunicazione della Commissione n. 37 del 3 febbraio 2001 ha peraltro introdotto una specifica disciplina degli aiuti di Stato rivolti alla tutela ambientale, annoverando al loro interno anche le azioni dirette a favorire il risparmio energetico e le fonti di energia rinnovabile<sup>17</sup> e ampliandone il campo di applicazione fino a ricomprendervi i c.d. «settori esclusi»<sup>18</sup>. Ha poi arginato il rischio di un progressivo abuso di tali strumenti – che potrebbe evidentemente svilire lo stesso principio del «chi inquina paga» – sottolineando il carattere necessariamente temporaneo degli aiuti diretti a «stimolare le imprese ad adeguarsi alle norme» di promozione dello sviluppo sostenibile, nonché giustificando gli incentivi che consentono alle imprese di «andare al di là delle norme vigenti»<sup>19</sup>.

<sup>14</sup> Siamo nell'ipotesi degli aiuti concessi alle imprese operanti in aree classificate «Obiettivo 1» o «Obiettivo 2» ai fini del Quadro Comunitario di Sostegno 2000-2006. Circa la classificazione delle aree d'intervento si veda, dapprima, l'art. 8 del Regolamento CE n. 2981 del Consiglio del 20 luglio 1993, poi gli articoli 1 e 3 del Regolamento CE n. 1260 del Consiglio del 21 giugno 1999. È altresì necessario fare continuo riferimento alla Circolare del Ministero delle attività produttive, n. 900315 del 14 luglio 2000, che al punto 2.6. ha chiarito che «la legge n. 488/92 costituisce la normativa nazionale da utilizzare per il cofinanziamento delle misure di aiuto dell'unione Europea previste nel Quadro Comunitario di Sostegno 2000-2006 e dal relativo Programma Operativo Nazionale "Sviluppo e Imprenditoria Locale" per le aree Obiettivo 1, e negli eventuali interventi nell'ambito dei Programmi Regionali finalizzati all'utilizzo delle risorse Comunitarie».

<sup>15</sup> E dunque interni ad uno specifico settore di attività o a specifiche categorie di imprese.

<sup>16</sup> Sull'attuale regime delle notifiche preventive e sulle possibili dispense da tale adempimento contemplate dall'ordinamento Comunitario, si veda il Regolamento n. 994 del 14 maggio 1998, del Consiglio, e i successivi regolamenti ad esso collegati.

<sup>17</sup> Che si accostano, pertanto, alle azioni volte a porre rimedio e a prevenire un pregiudizio all'ambiente o alle risorse naturali, nonché agli aiuti diretti a promuoverne il razionale utilizzo.

<sup>18</sup> Ovvero settori disciplinati in modo autonomo dal diritto Comunitario quanto alle misure d'incentivazione. Si tratta dell'industria siderurgica, della cantieristica navale, dell'industria automobilistica, delle fibre sintetiche, dei trasporti e della pesca. Nonché di specifiche categorie di attività interne al settore agricolo.

<sup>19</sup> Nel senso di adottare tecniche e processi utili ad abbattere l'impatto inquinante ben oltre i limiti indicati dalla disciplina positiva di ciascun settore produttivo.

L'ontologica inconciliabilità tra i due principi<sup>20</sup>, infatti, impone di rifiutare sussidi di qualsiasi natura che lo Stato membro volesse concedere per incentivare comportamenti ai quali le imprese sono comunque tenute proprio in diretta applicazione del principio del «*chi inquina paga*».

Nel rispetto del copioso lavoro svolto dagli altri cultori delle materie coinvolte nella ricerca e dei propositi di sinteticità illustrati in premessa, sarà in questa sede evitata ogni possibile sovrapposizione con gli approfondimenti altrove condotti, potendosi concludere il breve cenno alla disciplina degli aiuti di Stato in materia ambientale con l'avvertenza dell'avvenuta loro ripartizione nelle distinte categorie degli aiuti agli investimenti, aiuti al funzionamento ovvero, ancora, dei costi di consulenza sostenuti dalle PMI<sup>21</sup>.

Individuate le situazioni al cui interno potrebbero verificarsi contrasti tra le scelte dello Stato membro e l'ordinamento del mercato comunitario, appare adesso utile indirizzare l'indagine verso gli ulteriori limiti che l'ordinamento interno oppone alla proliferazione delle agevolazioni a carattere tributario, ampliandone l'oggetto fino a ricomprendervi istituti non più circoscritti alla sola disciplina delle imprese.

### *3. Profili teorici delle agevolazioni fiscali per l'ambiente. Prime considerazioni sulla coerenza interna dell'ordinamento rispetto agli altri strumenti di incentivazione delle buone prassi*

Per quanto le norme tributarie tendenzialmente integrino l'impiego diretto di risorse finanziarie pubbliche nell'orientamento degli investimenti privati, deve riconoscersi che l'efficacia delle politiche fiscali è direttamente proporzionale alla capacità del legislatore e degli stessi Enti impositori di realizzarne un coordinamento tanto interno<sup>22</sup>, quanto esterno<sup>23</sup>.

È dunque necessario andare oltre la verifica di coerenza del sistema agevolativo (e sanzionatorio) a carattere fiscale accertando altresì la compatibilità e complementarietà delle disposizioni tributarie in esame con gli altri strumenti di promozione dello sviluppo sostenibile.

A monte di tali accertamenti conviene però sgombrare il campo dai dubbi che, in passato, hanno posto in discussione la legittimità stessa, secondo i principi fondamentali del diritto tributario, degli istituti di favore fiscale, nonché l'opportunità di un sistematico ricorso a tali agevolazioni.

<sup>20</sup> Ricavabile anche dalla seguente affermazione contenuta al par. 17 della Comunicazione CE n. 37/2001 (Cit.): «*La disciplina Comunitaria degli aiuti di Stato adottata dalla Commissione nel 1994 si inserisce nel quadro di questa politica Comunitaria. In generale il principio "chi inquina paga" e la necessità che le imprese internalizzino i costi ambientali contrastano a priori con la concessione di aiuti alle imprese*». La stessa Comunicazione pone termine ad una sorta di periodo transitorio durato sette anni durante il quale si era scelto di tollerare che gli aiuti di Stato supplissero alla mancata internalizzazione dei costi ambientali da parte delle imprese (vd. par. 20).

<sup>21</sup> Anche la differenziazione delle tre categorie discende dalla Comunicazione n. 37/2001 della Commissione, alla quale si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

<sup>22</sup> Ovvero tra le differenti agevolazioni dirette alla realizzazione dello stesso interesse.

<sup>23</sup> Rispetto agli altri istituti giuridici che concorrono al medesimo fine di garantire la tutela dell'ambiente e la conservazione delle risorse naturali.

### 3.1. Segue: Eccezionalità o immanenza dell'agevolazione fiscale rispetto all'obbligazione tributaria

Alcune preliminari considerazioni sulla natura delle agevolazioni fiscali attengono le condizioni al cui verificarsi esse possono ritenersi ordinarie componenti delle politiche di governo del territorio, nonché l'opportunità di un ricorso sistematico a strumenti che più volte, in passato, sono stati oggetto di censura da parte di autorevole dottrina tributaria.

Il tema delle agevolazioni fiscali appare infatti particolarmente insidioso sotto il profilo della teoria generale, atteso che gli istituti giuridici dell'esenzione ed agevolazione tributaria, nonché i numerosi regimi sostitutivi di maggior favore previsti dalla legislazione speciale, hanno a lungo rappresentato oggetto di confronto tra differenti correnti di pensiero che, muovendo dall'analisi della compatibilità tra esenzioni fiscali e principi costituzionali rilevanti per il diritto tributario e sulla scia di una concezione tradizionale che ha qualificato le misure agevolative *de quo* mere «eccezioni rispetto alla regola»<sup>24</sup>, non hanno dedicato a questo argomento la stessa attenzione riservata agli istituti fondamentali del sistema tributario italiano<sup>25</sup>.

Pur prescindendo da ogni valutazione in ordine all'influenza che la produzione legislativa ha subito dall'elaborazione dottrinale, va rilevato che, nonostante ancora oggi proliferino nei differenti settori della vita economica e sociale misure fiscali discriminanti situazioni in apparenza analoghe, la mancata previsione di una disciplina generale delle norme di agevolazione rende particolarmente difficoltosa la ricostruzione di una loro categoria giuridica unitaria. Conseguentemente, in punto di elaborazione concettuale, un particolare interesse riveste l'autorevole tesi cui la dottrina fa spesso riferimento sottolineando l'importanza di mantenere ancorata la teoria delle esenzioni a quella dell'obbligazione tributaria<sup>26</sup>.

L'immanenza delle fattispecie agevolative rispetto al fenomeno impositivo, ove verificata, consentirebbe di ritenerle affatto eccezionali, qualificandole, piuttosto, come strumento di ripartizione razionale delle spese pubbliche secondo criteri che tengano conto del differente contributo offerto da ciascun individuo alla realizzazione degli interessi collettivi. La valutazione e conseguente ripartizione dei costi sociali relativi alla salvaguardia dell'ambiente, in tal modo, avverrebbe almeno in parte «*a monte*» del prelievo riconoscendo, già in sede di attuazione del rapporto tributario, la differente propensione alla contribuzione di taluni individui in ragione dell'apprezzamento del loro apporto (seppure offerto in forma differente dalla corresponsione di tributi) ai fini del raggiungimento degli obiettivi dell'azione pubblica<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 121 e ss.; sempre dello stesso Autore, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 174 e ss. Per scorgere i primi segnali di una inversione di tendenza sul piano della qualificazione giuridica delle norme di esenzione, si legga BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, II, I, Milano, 1957, pag. 220 e ss.

<sup>25</sup> Afferma con espressione particolarmente efficace D'AMATI, «Se l'elaborazione del diritto tributario ha ormai raggiunto un livello soddisfacente, la teoria delle esenzioni e riduzioni fiscali ha beneficiato solo in misura modesta di questo movimento dottrinale», in *I benefici fiscali per l'industrializzazione del Mezzogiorno nel quadro della teoria giuridica delle esenzioni*, DPT, parte II, 1964, pag. 418.

<sup>26</sup> Si legga diffusamente SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoria jurídica de la exención tributaria* *Editorial de Derecho Financiero*, Madrid, 1964.

<sup>27</sup> Il che impone, comunque, di verificare l'effettiva inclusione di tali attività tra quelle cui il sistema tributario riconosce effettiva meritevolezza sociale e - di riflesso - rilevanza ai fini della progettazione del tributo.

Di converso, ove le norme di favore fiscale dovessero essere ritenute estranee alla struttura dell'obbligazione tributaria cui si riferiscono e, più in generale, estranee al fenomeno impositivo in quanto mere eccezioni rispetto ai principi fondamentali dell'ordinamento tributario, si dovrebbe prevederne una progressiva soppressione alla quale corrisponderebbe, nella materia di nostro interesse, la titolarità pubblica pressoché esclusiva delle funzioni di tutela dell'importante interesse diffuso.

L'accertamento dell'immanenza o dell'estraneità di tali previsioni rispetto all'obbligazione tributaria deve muovere dalla consapevolezza che il trattamento fiscale dei soggetti di diritto non è uniforme, bensì discende dal combinato operare di un insieme di norme che, intervenendo su singole categorie di contribuenti, realizzano una discriminazione dei redditi e delle vicende soggettive la cui *ratio* va ricercata nelle scelte che il legislatore compie in sede di progettazione giuridica del reddito<sup>28</sup>. Appartiene, infatti, alla definizione del presupposto, all'individuazione della base imponibile e alla fissazione dell'aliquota di ciascun tributo, la modulazione del prelievo in funzione della capacità di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche.

Nel trattamento tributario complessivo rientra pure lo schema di attuazione delle fattispecie<sup>29</sup>, nonché le sanzioni e le agevolazioni attraverso cui il legislatore, modulando la pressione fiscale e indirizzando la condotta del contribuente, cerca di accelerare il perseguimento degli obiettivi dell'azione pubblica.

Proprio la molteplicità di interessi che l'ordinamento deve soddisfare, induce quindi a ritenere che il trattamento ordinario di ciascun contribuente sia dato «*da una composizione di istituti additivi e sottrattivi*»<sup>30</sup>, al cui interno le agevolazioni costituiscono parte integrante di quelli sottrattivi, afferendo invece le sanzioni a quelli additivi.

Le norme di favore o di sfavore tendono dunque ad inserirsi nell'ambito di un trattamento fiscale complessivo del soggetto, di cui esse rappresentano soltanto una componente, e producono l'effetto di modificare il risultato impositivo in relazione a precisi obiettivi di finanza pubblica o di Governo del territorio.

Fermo restando che dette esigenze non possono mai prevalere sulle garanzie di uguaglianza e sull'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche che la Costituzione pone a carico di ciascun individuo<sup>31</sup>, gli istituti additivi e sottrattivi realizzano in concre-

<sup>28</sup> Da D'AMATI, *Progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973, intendo mutuare, oltre che la chiara analisi delle scelte sottostanti alla definizione degli elementi essenziali del tributo, i concetti di un'opera che, pur senza mai perdere di vista la singola fattispecie tributaria, ha scientemente interpretato il prelievo alla luce dell'insieme delle implicazioni che esso produce sul reddito e, più in generale, sul rapporto obbligatorio tra Ente impositore e contribuente, ricavandone terreno fertile per una critica alle costruzioni dottrinali e alla produzione normativa caratterizzate da eccessiva «settorialità».

<sup>29</sup> Improntate, nella recente legislazione, ad una razionalizzazione del rapporto tributario e dell'attività dell'amministrazione finanziaria.

<sup>30</sup> FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pagg. 34 e ss.

<sup>31</sup> A tale proposito si legga approfonditamente BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, che dedica l'intera Parte III dell'opera ad esaminare la «*tensione dialettica tra interesse fiscale ed altri valori costituzionali*», ricostruendo la genesi storica - all'interno del nostro ordinamento - dell'interesse fiscale ed il suo successivo e progressivo affinamento alla luce degli altri valori del sistema costituzionale. Egli individua nel conflitto di valori il dato tipizzante del sistema costituzionale moderno, rispetto al quale vale certamente la pena di approfondire gli scritti di GUARINO, *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *Scritti di diritto pubblico dell'economia e di diritto dell'energia*, Milano, 1962, pagg. 125 e ss.

to la composizione degli interessi risiedenti alla base dell'ordinamento, che non si esauriscono nella singola disposizione tributaria (ad esempio, nella specifica agevolazione prevista all'interno della disciplina di un determinato tributo), ma che vengono piuttosto perseguiti dall'insieme delle norme che concorrono a definire l'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione tributaria.

L'agevolazione, pertanto, va intesa come elemento immanente ad un trattamento tributario differenziato, non come mera eccezione al sistema. Essa integra la norma impositiva, consentendone l'adattamento – spesso nelle forme di un adeguamento a posteriori – a particolari situazioni soggettive o oggettive che, ove trattate in modo analogo al presupposto tipico, renderebbero iniqui gli effetti dell'applicazione del tributo. Di fatto l'agevolazione, purché realmente funzionale al bilanciamento di contrapposti interessi giuridici (e dunque alla conservazione della coerenza del sistema impositivo nel suo complesso), non può ritenersi «*derogatoria*» del trattamento tributario ordinario, concorrendo anche l'istituto sottrattivo a comporre la struttura del tributo cui si riferisce.

Tali considerazioni – che consentono di inquadrare le norme di favore fiscale nell'ambito della struttura stessa del sistema tributario, affermando l'immanenza all'obbligazione tributaria degli istituti agevolativi – non sono però sufficienti a superarne tutti i rilievi di inammissibilità. Molte critiche sono state rivolte in passato agli effetti che le stesse producono sul delicato equilibrio di diritti e doveri cui tendono le norme costituzionali.

In altri termini, occorre ancora stabilire se, rispetto alla categoria di sussidi in esame, esistano le condizioni per poter derogare a precetti costituzionali *prima facie* incompatibili col concetto stesso di agevolazione tributaria e, ove così fosse, se la previsione di tali incentivi non sia duplicativa rispetto ad altre categorie di sussidi e, pertanto, irrazionale.

### 3.2. Segue: Agevolazioni fiscali e principi costituzionali rilevanti per l'ordinamento tributario

Gli istituti di favore fiscale afferenti all'ampio insieme della c.d. «*fiscalità ambientale*»<sup>32</sup> devono dunque essere vagliati alla luce delle elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza che, negli anni passati, hanno subordinato la compatibilità tra l'esenzione fiscale e i principi costituzionali rilevanti per l'ordinamento tributario alla sussistenza di un qualificato interesse collettivo, suggerendo peraltro di condurre apposite verifiche in ordine al carattere eccezionale della disciplina agevolativa, la cui assenza ne renderebbe problematica l'applicazione<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Ricordiamo che l'ordinamento tributario dedica numerose disposizioni alla c.d. «*fiscalità ambientale*», componendo un complesso sistema di penalizzazione e di agevolazione l'applicazione dei cui istituti è generalmente subordinata alla condotta dell'impresa o del cittadino. Si tratta, dunque, di un sistema che prende in considerazione situazioni oggettive alleviando l'onere contributivo a carico dei contribuenti particolarmente accorti alle dinamiche ambientali ed aggravando il prelievo sui soggetti che arrecano danno all'ambiente in ragione della loro attività (in taluni casi applicando misure afflittive che superano la stessa equazione ricavabile dal principio del «*chi inquina paga*»).

<sup>33</sup> Occorre prescindere, in questa sede, da una valutazione di compatibilità tra i principi fondamentali del sistema tributario e le singole fattispecie agevolative, privilegiando, piuttosto, la ricerca di elementi comuni che caratterizzano il complesso delle disposizioni di favore rivolte alla tutela del medesimo interesse alla protezione del patrimonio naturale.

S'impone pertanto l'esame dell'insieme delle disposizioni fiscali rivolte allo sviluppo sostenibile, anche per accertare se esse costituiscano strumenti occasionali e contingenti di supporto delle politiche pubbliche ovvero se concorrano a comporre un contesto giuridico «*stabile*» che integra il complesso regime degli obblighi e dei limiti rivolti alle imprese nella materia oggetto di studio.

La stabilità di tali istituti e la loro organicità rispetto all'assetto giuridico dei beni naturali e del paesaggio, ove rilevate, costituirebbero ulteriori argomenti a supporto della «*non eccezionalità*» delle misure di favore fiscale; il che indurrebbe l'interprete a verificare quale valenza economica esse assumano in concreto e, conseguentemente, a valutare l'opportunità di un'ulteriore diffusione, ovvero di una rigida contrazione, del loro utilizzo.

### 3.2.1. L'uguaglianza e la capacità contributiva

Volendo individuare un primo comune denominatore delle agevolazioni a carattere tributario dedicate alla promozione dello sviluppo sostenibile, deve certamente farsi riferimento alla discriminazione che esse realizzano tra i soggetti che aderiscono a buone prassi in materia ambientale e gli altri contribuenti.

Questa caratteristica, immanente all'intera categoria delle agevolazioni fiscali, ha determinato in passato un accentuato sfavore legislativo verso tali incentivi, che prescindeva dalla loro natura di esenzione, di agevolazione o di regime sostitutivo<sup>34</sup>. La stessa riforma del 1971 considerò le misure di favore normativo «*deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione*», rivelando un atteggiamento di cautela e diffidenza da parte del legislatore che aveva già sollecitato accorta dottrina ad affrontare il tema sotto il profilo della coerenza sistematica<sup>35</sup>.

I tentativi di censurare le agevolazioni per illegittimità costituzionale si sono tradizionalmente basati sulla presunta lesione di due distinti principi: quello di uguaglianza (art. 3 Cost.) e quello di capacità contributiva (art. 53)<sup>36</sup>, frequentemente

<sup>34</sup> FICHERA, *op.cit.*, pagg. 38 e ss., dedica ampio spazio all'individuazione delle differenze che caratterizzano le esenzioni dalle agevolazioni e dai regimi sostitutivi (pagg. 38 e ss). Si rinvia a tale indagine per ogni approfondimento.

<sup>35</sup> D'AMATI, *A agevolazioni ed Esenzioni Tributarie*, (Voce) in *Noviss. Dig. It., App.*, 1980, pag. 153 e ss., ricorda che l'art. 9 della l. 9 settembre 1971, n. 825 stabiliva - in modo inequivocabile - che «*la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione*».

<sup>36</sup> Per quanto l'articolo 53 Cost. affermi un principio assai simile a quello di uguaglianza, al punto da sembrare una mera riproposizione nell'ambito della definizione degli obblighi contributivi che l'ordinamento giuridico pone a carico di ciascun individuo, la Corte Costituzionale, già nel 1966 ha negato (con Sentenza n. 89 del 6 luglio) che il principio della capacità contributiva potesse costituire una mera specificazione dell'art. 3 della Costituzione, evidenziando l'intrinseca differenza tra i concetti di uguaglianza e di pari concorso alle spese pubbliche. Ed infatti l'articolo 53, più che uno strumento di tutela dell'uguaglianza tributaria, è stato ritenuto, da dottrina risalente e da copiosa giurisprudenza, un criterio di collegamento dell'imposizione alla capacità economica dei contribuenti.

Riconducendo a sintesi le complesse elaborazioni di fini giuristi del diritto tributario si assiste, insomma, alla progressiva autonomizzazione del principio di capacità contributiva rispetto al principio di uguaglianza, il che rende possibile ipotizzare scelte fiscali che, pur ponendosi in apparente violazione dell'art. 3 Cost., contribuiscono al verificarsi delle condizioni dell'art. 53 Cost, I e II comma.

Con riferimento ad entrambi i principi si legga, diffusamente, UCKMAR, *Principi Comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959, in part. pagg. 50 e ss. Sui principi costituzionali rilevanti nel diritto tributario, si legga, ancora, D'AMATI, *Diritto Tributario*, Vol. I, Bari, 2003, pagg. 7 e ss., nonché FORTE, *Note sulle norme costituzionali tributarie italiane*, in *Jus*, 1957, pag. 382. Sul solo principio della capacità contributiva, invece, si legga GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1949, pag. 15, nonché, per una ricostruzione storica dell'art. 53 Cost., FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003, pagg. 30 e ss. Per ulteriori approfondimenti, vds. MOSCHETTI, (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, DE MITA, *Capacità Contributiva*, (Voce) in *Digesto*, Sez. Comm., II, Milano, pagg. 454 e ss, e BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, (Voce) in *Enc. Dir., App.*, Milano, 1999.

travolti da scelte impositive dirette alla soddisfazione di interessi extrafiscali le quali, individualmente considerate, non appaiono sempre coerenti con tali premesse costituzionali<sup>37</sup>.

Occorre però soffermarsi sulla natura meramente programmatica delle due norme costituzionali.

L'uguaglianza dei cittadini costituisce infatti un obiettivo cui l'ordinamento deve tendere e il cui raggiungimento può richiedere trattamenti giuridici differenziati rispetto a fattispecie che, in apparenza simili, risultano invece collegate a situazioni giuridiche individuali assolutamente dissimili. In punto di concorso ai costi pubblici emerge dunque la necessità di far corrispondere ad ogni obbligo non esteso alla generalità dei cittadini un correlato diritto o beneficio che riconduca ad equità (eliminandone il carattere discriminante) il trattamento giuridico deteriore.

Quanto poi alla capacità contributiva, va riconosciuta l'esistenza di differenti forme di contribuzione non sempre riconducibili al prelievo tributario. Nel caso del proprietario di un immobile vincolato, ad esempio, il contributo alla realizzazione del principio costituzionale dello sviluppo della cultura e della tutela del patrimonio storico e artistico della Nazione (art. 9 Cost.) può sostanziarsi nel rispetto degli onerosi obblighi di conservazione che la vigente disciplina delle risorse culturali pone a carico del possessore del bene. L'apprezzamento sociale di questi sforzi si traduce pertanto in specifiche disposizioni di favore fiscale che, rendendo tali oneri influenti ai fini della determinazione della capacità contributiva del soggetto che ne è gravato, permettono di ricondurre a equità il sistema.

Analoghe situazioni possono verificarsi anche in riferimento ai maggiori costi che il contribuente è tenuto a sostenere per realizzare la tutela dell'ambiente, dovendosi tuttavia riconoscere le delicate implicazioni che il principio del «*chi inquina paga*» riflette in questo particolare settore (sul punto si rinvia al successivo capitolo).

Eppure l'analisi sui due precetti costituzionali si è spesso in passato conclusa con il riconoscimento della loro lesione ad opera delle agevolazioni fiscali, come affermato da autorevole dottrina: «...*Quanti attribuiscono maggiore rilevanza all'esigenza di consentire all'Ente pubblico di servirsi liberamente dello strumento fiscale pervengono, in molti casi, ad una sostanziale negazione di una tutela costituzionale dell'eguaglianza tributaria; e, viceversa, coloro che avvertono maggiormente l'esigenza della tutela della parità di trattamento fiscale spesso escludono che questa possa essere subordinata al perseguimento di fini extrafiscali, se non nei casi in cui ciò sia espressamente voluto dalla Costituzione medesima*»<sup>38</sup>.

Il rilievo rende evidente la difficoltà di superare il principio che obbliga il legislatore a disciplinare in modo uguale le analoghe situazioni, ma non sembra tenere in giusto conto le conseguenze prodotte da altri principi di pari rango, la cui contestuale vigenza permette al legislatore di combinare e bilanciare molteplici valori costituzionali nella realizzazione del benessere pubblico.

Ed allora, individuando differenti interessi costituzionali cui ricollegare tali peculiari disposizioni, si perverrebbe alla giustificazione teorica delle agevolazioni a

<sup>37</sup> In tal senso, LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, in part. pag. 2

<sup>38</sup> LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, op. cit., pag. 1

carattere fiscale che concorrono a creare le condizioni ottimali per lo sviluppo sostenibile e l'ordinamento non verrebbe vulnerato sotto il profilo dei principi in commento<sup>39</sup>.

Assumono in tal modo particolare importanza gli articoli 9, 32 e 117 della Costituzione, che stabiliscono l'obbligo di provvedere alla tutela e valorizzazione del paesaggio e dell'ambiente, nonché alla tutela della salute umana, riconosciuta come fondamentale diritto dell'individuo; pari importanza assume il principio sopranazionale del «*chi inquina paga*», al quale la copiosa legislazione ambientale fa costante riferimento e che trova massima protezione giuridica nella Costituzione Europea.

Individuando nella tutela del paesaggio, dell'ambiente e della salute alcuni degli obiettivi fondamentali della vita democratica della Nazione, il nostro ordinamento consente dunque al legislatore ordinario l'occasionale e parziale disapplicazione di altri precetti di pari rango, rappresentando l'attuazione dei principi fondamentali della Costituzione (e oggi anche della Costituzione Europea) il frutto di una delicata mediazione di interessi che sul piano degli effetti si rivelano spesso configgenti.

Il collegamento delle norme d'agevolazione ai ricordati principi costituzionali e comunitari non basta tuttavia a fugare il rischio della censura di legittimità delle agevolazioni fiscali a carattere ambientale, la cui giustificazione all'interno del sistema esige di vagliare, alla luce del principio generale di ragionevolezza, la scelta di affievolire dettati costituzionali di pari grado. Occorre, cioè, valutare se le agevolazioni tributarie, per loro stessa natura discriminanti talune categorie di contribuenti o talune situazioni oggettive a vantaggio di altre, non producano l'effetto di tutelare alcuni interessi pubblici e determinate legittime aspettative al prezzo di gravi rinunce ad altri diritti altrettanto insopprimibili.

Tale ponderazione, che potrebbe definirsi una tipica «*valutazione degli interessi in gioco*», costituisce elemento essenziale della progettazione giuridica, nonché motivo di impegno per l'interprete del diritto tributario, atteso che la dottrina, proprio in materia di capacità contributiva, riconosce la «*vicendevole integrazione*» di «*interessi correlati e di pari rango*», spesso esposti da forze di segno opposto<sup>40</sup>.

Non può non tenersi conto, ai fini dei risultati dell'indagine, del dato oggettivo rappresentato dal fatto che il sistema – pur tendendovi – non riesce a garantire l'equilibrata tutela di tutti i beni e interessi pubblici costituzionalmente protetti, con ciò generando scelte amministrative e normative dirette all'immediata soddisfazione delle istanze ritenute prioritarie. Tra queste, com'è testimoniato da una crescente sensibilità della gente rispetto ai temi e ai valori dello sviluppo sostenibile, rientra sicuramente l'interesse diffuso alla tutela dell'ambiente e della salute umana.

<sup>39</sup> Sempre LA ROSA, *Op. cit.*, in prefazione, rileva un'incompatibilità intrinseca tra «*l'esigenza di consentire all'Ente pubblico di servirsi liberamente dello strumento fiscale*» e quella di tutelare la «*parità di trattamento fiscale*», ma riconosce l'ammissibilità di subordinare l'uguaglianza al perseguimento di fini extrafiscali nelle (sole) ipotesi in cui «*ciò sia espressamente voluto dalla Costituzione medesima*».

<sup>40</sup> Per un'esauritiva analisi delle complesse problematiche di teoria generale sottese alla capacità contributiva, si legga PAPARELLA, *Possesso di Redditi ed Interposizioni Fittizie*, Milano, 2000, pagg. 16 e ss., in part. pag. 20. Nel contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile, pur muovendo dalla differente analisi di compatibilità tra l'interesse fiscale e il diritto individuale che il primo comma dell'art. 53 pone in apparente conflitto, sono richiamate le autorevoli opinioni di FEDELE, GRANELLI e DE MITA «*che considerano il principio costituzionale come espressione del principio di razionalità*». In particolare, la teoria di DE MITA, appare pertinente con l'esame fin qui condotto, atteso che in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, pag. 35, egli evidenzia che «*il parametro della razionalità e della coerenza costituisce un ulteriore limite rispetto al principio di uguaglianza*».

### 3.3. Ancora sull'ammissibilità delle agevolazioni fiscali in materia ambientale: la loro compatibilità con il principio del *chi inquina paga*. Brevi cenni e rinvio

Si è potuto fin qui verificare come le agevolazioni fiscali a carattere ambientale attivino cicli virtuosi nei comportamenti dei privati che integrano l'azione pubblica<sup>41</sup> nella realizzazione di interessi collettivi generalmente molto onerosi<sup>42</sup>.

Si è potuto altresì stabilire come esse rispondano all'orientamento dottrinale riconducibile ad autorevole dottrina secondo la quale gli istituti di favore fiscale non sono un modo di non essere, ma un modo d'essere del fenomeno impositivo<sup>43</sup>.

Occorre adesso soffermarsi sulle implicazioni prodotte dal più volte ricordato principio del «*chi inquina paga*» per verificare in che modo esso differenzi profondamente le agevolazioni a carattere ambientale da quelle dirette al perseguimento di altri interessi di eguale rilievo costituzionale.

Conviene sul punto riprendere il discorso già in precedenza avviato sull'opportunità di valorizzare, attraverso la concessione di incentivi a carattere fiscale, differenti tipologie di contributo alla realizzazione di interessi collettivi quali, a mero titolo esemplificativo, il rispetto dei numerosi vincoli che interessano gli immobili storici e artistici e che gravano sui loro possessori. Analoghe considerazioni potrebbero essere formulate riguardo ai maggiori costi che il contribuente è tenuto a sostenere per realizzare la tutela dell'ambiente, dovendosi tuttavia osservare, in questo settore, che il principio del «*chi inquina paga*» determina divergenti conclusioni, imponendo di ricondurre tali oneri all'interno del normale ciclo produttivo aziendale.

In altri termini, i maggiori oneri sopportati dalle imprese (e dai privati) per compensare gli effetti inquinanti della propria attività non sempre rappresentano forme di contribuzione alla realizzazione degli interessi pubblici suscettibili di autonomo apprezzamento sociale e dunque solo in determinate circostanze possono giustificare una corrispondente riduzione della misura del prelievo che non configuri violazione dell'art. 53 Cost.

In ciò risiede la difficoltà di applicare agevolazioni fiscali compensative dei c.d. *costi ambientali* delle imprese senza incorrere nella violazione della disciplina sugli aiuti di Stato, potendosi invece ammettere sussidi per investimenti aziendali «*più che compensativi*» delle esternalità negative, ossia capaci di apportare sull'ambiente effetti sensibilmente più positivi dell'inquinamento prodotto.

L'auspicata internalizzazione dei costi ambientali delle imprese nella quale il principio si traduce obbliga, insomma, a circoscrivere l'ammissibilità del favore fiscale all'interno dei soli casi in cui gli oneri aggiuntivi a carico dei privati non costituiscano

<sup>41</sup> Che può consistere nella programmazione e pianificazione dello sviluppo, nella competenza sui procedimenti autorizzatori e concessori, nell'esercizio di poteri di controllo. E, ancora, nella gestione di servizi pubblici essenziali, nella regolamentazione di attività pericolose per l'ambiente, nelle caratterizzazioni e bonifiche, ecc...

<sup>42</sup> La comune esperienza insegna che la sinergia tra gli sforzi pubblici e le scelte dei privati ha bisogno, nella materia oggetto di studio, di essere sollecitata con meccanismi agevolativi. Ciò in quanto la diffusione della c.d. «*coscienza ambientale*» nei cittadini e nelle imprese - fenomeno peraltro relativamente recente - non sembra sufficiente, in assenza di precisi obblighi giuridici, né a convincere i primi a sostenere volontariamente maggiori costi per la tutela dell'ecosistema (soprattutto in situazioni di esponenziale crescita dei tributi locali), né ad indurre le seconde ad accettare l'unilaterale aggravio di oneri indeducibili e quindi diminutivi della competitività aziendale.

<sup>43</sup> D'AMATI, *Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in DPT, 1968, I, pag. 465

diretta applicazione dell'importante precetto comunitario. La previsione di un prelievo fiscale attenuato a fronte di investimenti o maggiori costi sopportati in virtù di precisi obblighi giuridici, invece, esporrebbe le relative disposizioni a censura sia per violazione all'art. 87 del Trattato CE, che per lesione del principio costituzionale di uguaglianza.

È pur vero che l'accertamento dei costi che dovrebbero restare a carico dell'impresa rispetto a quelli che possono essere ripartiti sull'intera collettività non sempre appare agevole<sup>44</sup>, il che suggerisce di adottare un criterio di ragionevolezza nell'applicazione del principio in commento; ciononostante tali indicazioni consentono di considerare *tout court* ammissibili le agevolazioni tributarie a conforto di scelte aziendali che vanno oltre il dettato normativo<sup>45</sup> e, viceversa, di ritenere in tutti gli altri casi indispensabile – già in sede legislativa – un accertamento della natura e dell'obbligatorietà dell'investimento o del costo al quale le agevolazioni si riferiscono.

Vale la pena di precisare che tali considerazioni devono riferirsi anche alle agevolazioni a carattere finanziario, comunque soggette tanto al principio del «*chi inquina paga*», quanto al principio di uguaglianza<sup>46</sup>.

Affidiamo agli altri gruppi di ricerca l'approfondimento di tali aspetti e l'esame delle eterogenee agevolazioni fiscali previste dal vigente ordinamento, rivolgendo la nostra attenzione ai lineamenti evolutivi del sistema e agli scenari della fiscalità ambientale che la prevista razionalizzazione dei suoi istituti dovrebbe schiudere.

#### 4. Lineamenti evolutivi delle agevolazioni fiscali nella delega al Governo in materia di fiscalità etica e promozione dello sviluppo sostenibile

Non potendosi negare che i regimi agevolativi a carattere fiscale siano ormai considerati strumenti di centrale importanza e d'indiscutibile efficacia a supporto dell'attuazione delle politiche di Governo del territorio, sorprende la ricorrente assenza nella legislazione vigente di una loro disciplina organica riferita ai differenti settori dell'azione pubblica.

La stratificazione normativa che ha interessato le disposizioni fiscali in materia di beni ambientali potrebbe peraltro indurre a considerarle vicende anomale dell'ordinamento tributario, determinando situazioni di confusione e sovrapposizione delle norme di favore rispetto alle quali risulta difficile individuare un disegno organico<sup>47</sup>.

<sup>44</sup> La quale non solo potrebbe trarre giovamento dall'attività imprenditoriale (si pensi ai benefici occupazionali e alla crescita del livello collettivo di benessere), ma potrebbe addirittura averne bisogno (si pensi ad un servizio pubblico di trasporto su gomma in un'area di elevato interesse naturale ma a bassissima infrastrutturazione).

<sup>45</sup> Ovvero in tutti i casi in cui l'impresa adotti limiti e valori decisamente inferiori a quelli che la legge impone di rispettare in punto di immissioni, emissioni, ecc...;

<sup>46</sup> E pertanto iniqua ripartizione degli oneri collettivi si verificherebbe anche laddove i soggetti chiamati *ex lege* a sostenere dei costi «ambientali» beneficino di un sostegno pubblico a carattere non tributario.

<sup>47</sup> A titolo esemplificativo, si segnala che la relazione ad una recente proposta di legge di riforma della fiscalità ambientale (AC 4130), i cui contenuti costituiscono oggetto d'esame, pone in evidenza l'incertezza e l'instabilità del regime impositivo dei combustibili fossili e della promozione fiscale dei carburanti alternativi, in quanto caratterizzati «da numerosi e ripetuti interventi di proroga di agevolazioni fiscali, che non configurano una chiara e coerente strategia di medio periodo volta a promuovere l'utilizzo di prodotti ecocompatibili in vista del raggiungimento degli ambiziosi obiettivi di riduzione delle emissioni di gas serra derivanti dal Protocollo di Kyoto».

In vari settori si avvertono però, negli ultimi anni, segnali positivi di cambiamento che culminano con l'approvazione di testi unici e leggi-quadro di riordino e razionalizzazione degli istituti sorti in tempi diversi e in risposta ad esigenze contingenti<sup>48</sup>.

Va in tale direzione la proposta di legge presentata il 2 luglio 2003 d'iniziativa dell'On. Falsitta ed altri, contenente la «*Delega al Governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile*»<sup>49</sup>. L'ampiezza del consenso che l'iniziativa ha riscosso e la densità dei contenuti della delega consentono di ritenere ormai acquisita la centralità del ruolo della componente fiscale nella definizione delle politiche di sviluppo sostenibile del territorio<sup>50</sup>.

L'obiettivo che il legislatore intende perseguire, espressamente individuato nella «*più compiuta strutturazione*» della fiscalità ecologica, ha condotto alla formulazione di una proposta che coinvolge la disciplina di numerosi tributi tra i quali l'Ire, l'Ires, l'Iva, le imposte di fabbricazione, le tasse automobilistiche e di circolazione, l'Ici, il tributo speciale sulle esportazioni di materiali di armamento, ecc... In punto di agevolazione, si prevedono incentivi fiscali per la diffusione di sistemi di certificazione ambientale dei processi e dei prodotti (EMAS ed ECOLABEL); per le nuove attività nel settore delle fonti rinnovabili di energia; per l'attrazione degli investimenti privati in campo ambientale e per la bioedilizia. Si propone, inoltre, la deducibilità dei costi sopportati per il trasporto su rotaia, nonché delle erogazioni liberali per le organizzazioni che svolgono attività in campo ambientale senza scopo di lucro.

Elemento di particolare interesse della proposta, che conforta le osservazioni già formulate, risiede nel tentativo di fornire attuazione, per suo tramite, alla raccomandazione comunitaria di rimuovere i sussidi alla produzione e al consumo «*distorsivi dal punto di vista ambientale*», riconducendo a razionalità l'intero sistema attraverso un criterio di selettività nella concessione delle agevolazioni, (che il legislatore ritiene «*pressoché sconosciuto nel nostro ordinamento*»), atto a «*premiare le aziende ecoefficienti e ad evitare la promozione di investimenti in processi e prodotti da cui derivino conseguenze non desiderabili sul piano dello sviluppo sostenibile*»<sup>51</sup>. In attuazione di tale precetto, che vorrebbe avviare un virtuoso processo di «*competizione ecologica*» tra le imprese, viene proposta la revisione delle discipline agevolative le cui risorse finanziarie derivano dal Fondo per le aree sottoutilizzate<sup>52</sup>.

<sup>48</sup> Volendo per un attimo abbandonare l'ordinamento dei tributi, si pensi al Codice dei beni culturali e del paesaggio, recentemente approvato con D.L.vo 22 gennaio 2004, n. 42, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137.

<sup>49</sup> Ad oggi ancora assegnata alle Commissioni Finanze e Ambiente in sede referente. Si segnala l'anomala e incomprensibile lentezza dell'iter parlamentare di un D.d.L. pur connotato da interseca urgenza e da ampio consenso.

<sup>50</sup> Assai esplicita, in tale direzione, la relazione alla proposta di legge che, coerentemente con i lineamenti evolutivi del settore appena illustrati, afferma: «...in questo contesto, per sollecitare la modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori in senso favorevole all'ambiente, gioca un ruolo cruciale e si potrebbe dire dirimente, la fiscalità ecologica, la quale rappresenta, a ben vedere, lo strumento più efficace rimasto in capo agli stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione».

<sup>51</sup> Si indica al Governo la necessità di introdurre criteri di premialità nella distribuzione degli incentivi per i soggetti che partecipano a sistemi di eco-gestione e certificazione della qualità ecologica dei processi e dei prodotti.

<sup>52</sup> Fondo istituito dall'art. 61, primo comma, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, per riunire le risorse in precedenza afferenti al Fondo per le aree depresse (composto dalle risorse indicate nelle leggi n. 64/1986 e n. 208/1998), al fondo per l'imprenditoria giovanile (L. n. 488 del 1999), nonché quelle iscritte in bilancio per i crediti d'imposta sugli investimenti nelle aree depresse e sulle nuove assunzioni (L. n. 388 del 2000).

Tralasciando le numerose norme che non attengono la presente ricerca, può essere utile collocare le proposte inerenti l'imposizione diretta e quella indiretta all'interno di due distinte tabelle, la cui consultazione renderà più immediato il confronto tra i nuovi assetti della fiscalità ambientale e gli altri strumenti di sussidio a carattere finanziario già attivati nello stesso settore.

(TABELLA 1)

AGEVOLAZIONI RELATIVE ALLE IMPOSTE DIRETTE - ART. 2, CO. 1, LETT. A)		
SOGGETTI AGEVOLATI	DESCRIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	FINALITÀ ESPRESSE
Imprese	Esclusione dalla base imponibile ai fini IRE ed IRES di una quota del volume dei nuovi investimenti in beni strumentali a carattere ambientale volti all'adozione di cicli industriali a basso consumo energetico e a basse emissioni di gas serra, alla promozione dell'efficienza energetica e allo sviluppo di tecnologie produttive pulite.	Promuovere gli investimenti in ricerca e sviluppo di prodotti e processi a basso impatto ambientale. Conferire priorità alle aziende di cui all'allegato A del Protocollo di Kyoto e a quelle dei settori chimico e dei rifiuti.
Imprese industriali	Credito di imposta pari ad una quota percentuale delle spese sostenute per la sostituzione dei motori industriali con motori ad alta efficienza energetica e per la sostituzione del parco dei trasformatori con congegni dotati delle migliori tecnologie disponibili.	Incrementare l'efficienza energetica e ridurre le emissioni di gas serra.
PMI	1. Credito di imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, non inferiore al 50 per cento della spesa sostenuta dalle imprese per tutti gli adempimenti di carattere amministrativo connessi all'ottenimento dell'iscrizione nel registro EMAS. 2. Credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, non inferiore al 50 per cento della spesa sostenuta per gli oneri di carattere amministrativo sostenuti per l'assegnazione e l'uso del marchio medesimo.	Incentivare l'adesione al sistema comunitario EMAS. Promuovere la diffusione di prodotti aventi il marchio di qualità ecologica Ecolabel.
Soggetti passivi IRAP	Riduzione (concertata tra Stato, Regioni e Autonomie Locali) delle aliquote IRAP a favore dei soggetti che aderiscono ai sistemi di certificazione della compatibilità ambientale dei processi produttivi ovvero a sistemi di etichettatura del prodotto o del servizio che ne garantiscono la sostenibilità ambientale.	Promuovere il sistema comunitario EMAS e del marchio di qualità Ecolabel. Consentire alle Regioni di differenziare l'aliquota in base al settore di attività e alla categoria del soggetto passivo.
Contribuenti che investono nella protezione e valorizzazione del patrim. ambientale	1. Regime fiscale agevolativo di contenuto non determinato; 2. Deducibilità delle quote di ammortamento degli investimenti; 3. Agevolazione sulla remunerazione derivante dalle emissioni obbligazionarie della società Infrastrutture spa destinate al finanziamento di opere pubbliche che concorrono alla realizzazione delle finalità della norma.	Promuovere le attività e gli investimenti diretti alla protezione e valorizzazione del patrimonio ambientale, con particolare riferimento alle risorse idriche e al patrimonio boschivo e forestale.
Contribuenti che riducono gli sprechi nei consumi	Credito d'imposta pari ad una quota percentuale delle spese sostenute per l'installazione di impianti fotovoltaici, di climatizzazione e di elettrodomestici ad elevata efficienza energetica, per la sostituzione di infissi e serramenti esterni aventi particolari qualità ai fini della protezione climatica, per l'acquisto dei congegni tecnologici diretti a razionalizzare l'uso dell'energia elettrica, dell'acqua e dei combustibili per il riscaldamento domestico.	Salvaguardare le risorse naturali e ridurre gli sprechi migliorando l'efficienza termica ed energetica degli edifici con destinazione abitativa e commerciale.
Persone fisiche e giuridiche che avviano attività produttive nel settore delle fonti rinnovabili di energia ed assimilate	Regime fiscale agevolativo per l'avvio di attività produttive nel settore delle fonti rinnovabili di energia ed assimilate, per l'utilizzazione del solare termico, eolico e fotovoltaico e di centrali energetiche alimentate da combustibile derivato dai rifiuti solidi urbani e dal biogas, nonché alle attività dirette alla realizzazione di sistemi di propulsione a idrogeno e a celle combustibili per la produzione di energia, per le motrici ferroviarie e per i motori auto, ivi comprese le attività connesse alla produzione di idrogeno e al suo stoccaggio.	Promuovere la produzione da fonti rinnovabili di energia ed assimilate. Promuovere le attività di ricerca e sperimentazione sugli impianti per la produzione di energia con biomasse.
Persone fisiche (presumibilmente non anche gli Enti non commerciali)	Deducibilità ai fini IRE delle somme spese per gli abbonamenti annuali e mensili ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale ed interregionale su rotaia, entro il limite massimo di 1.000,00 euro annui e in via prioritaria a favore dei titolari di redditi medio-bassi.	Promuovere l'utilizzo dei mezzi collettivi di trasporto su rotaia.
Tutti i contribuenti	Deducibilità ai fini IRE e IRES di quota parte delle somme conferite sotto forma di erogazione liberale ad Enti o istituzioni pubbliche, fondazioni, associazioni e organizzazioni legalmente riconosciute che svolgono attività in campo ambientale senza scopo di lucro.	Sostenere i soggetti no-profit operanti nel settore dell'ambiente.
Risparmiatori	Regime fiscale agevolativo per il risparmio affidato in gestione a fondi ecologici.	Incentivare la partecipazione del capitale privato alla realizzazione di progetti di investimento in campo ambientale.

(TABELLA 2)

AGEVOLAZIONI RELATIVE ALLE IMPOSTE INDIRETTE - ART. 2, CO. 1, LETT. A)		
SOGGETTI AGEVOLATI	DESCRIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	FINALITÀ ESPRESSE
Soggetti passivi IVA	Rimodulazione delle aliquote IVA sui beni certificati secondo standard comunitari di qualità ambientale il cui uso, consumo e processo produttivo risultano ecologicamente sostenibili e sui servizi ad alta intensità di lavoro, le cui modalità di esercizio non comportano un impatto ambientale rilevante.	Alleggerire o aggravare il carico fiscale sui beni e sui servizi suscettibili di determinare esternalità negative per l'ambiente, in particolare per l'atmosfera, il suolo e le acque.
Consumatori di materie prime ad elevato impatto ambientale	1. Progressiva rideterminazione delle aliquote di accisa sugli oli minerali mediante: ~ loro aumento sui combustibili di origine fossile; ~ loro riduzione sugli oli minerali a basso tenore di zolfo e piombo, sui carburanti con minor densità di carbonio e sui biocarburanti e biocombustibili puri o miscelati con altri carburanti. 2. Rimodulazione delle aliquote di accisa sui consumi di carbone, coke di petrolio e bitume di origine naturale emulsionato con il 30 per cento di acqua, denominato «orimulsion» (NC 2714), e maggiorazione progressiva dell'aliquota dell'imposta di consumo sui bitumi di petrolio.	Promuovere l'uso di carburanti alternativi, in particolare nel settore dei trasporti. Accelerare il rispetto dei vincoli imposti dal Trattato di Kyoto e dal Piano di azione nazionale per la riduzione dei livelli di emissione dei gas serra e l'aumento del loro assorbimento.
Consumatori di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili	Rimodulazione dell'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica e delle relative addizionali per ridurre l'incidenza sui consumatori finali di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, con particolare apprezzamento per gli impianti eolici, idroelettrici, fotovoltaici, geotermici e a biomasse, senza limite di potenza generatrice.	Promuovere la produzione e il consumo di energia prodotta da fonti rinnovabili, con particolare riferimento agli usi destinati alla produzione di idrogeno.
Automobilisti	Revisione della tassa automobilistica per commisurarla in senso direttamente proporzionale al livello di emissioni di gas serra che i veicoli possono generare, tenendo conto anche della tipologia di carburante impiegato e del suo consumo normalizzato.	Consentire alle Regioni di intervenire sui criteri di applicazione della tassa.
Acquirenti di veicoli a motore	Revisione dei criteri di applicazione dell'imposta provinciale di trascrizione, anche mediante la previsione di criteri di esenzione ovvero di diminuzione della misura della medesima imposta relativamente agli atti di acquisto di autoveicoli e motocicli a basso consumo energetico, azionati con motore elettrico, dotati di sistemi di propulsione ad emissioni zero, alimentati con carburanti a ridotto impatto ambientale e che risultano dotati delle migliori tecnologie ai fini della riduzione delle emissioni di gas serra.	Incentivare il rinnovamento del parco auto ad alto potenziale inquinante non conforme alla Direttiva 94/12/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio.
Soggetti passivi ICI	Revisione delle aliquote ovvero dei coefficienti che si applicano alla rendita catastale per il calcolo della base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili, rispetto agli immobili che risultano dotati di dispositivi per il risparmio energetico o che sono costruiti secondo criteri conformi alla bioedilizia.	Consentire ai comuni una modulazione delle aliquote ovvero dei coefficienti per promuovere il risparmio energetico e la bioedilizia.
Soggetti tenuti al pagamento del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi	Esenzione dal pagamento del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi per i rifiuti smaltiti in impianti di incenerimento con recupero di energia. Revisione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi al fine di consentire alle Regioni di fissare, con legge, senza alcun limite massimo, l'ammontare del tributo in relazione alle diverse tipologie di rifiuti.	Promuovere gli impianti di incenerimento con recupero di energia. Consentire alle Regioni di intervenire sui criteri di applicazione del tributo in base alla tipologia di rifiuto.

Tra le proposte che concorrono alla rimodulazione del prelievo a carattere ambientale trovano naturalmente spazio, accanto alle agevolazioni illustrate, numerose disposizioni tributarie a carattere sanzionatorio nonché l'ipotesi di istituire due nuove imposte informate a criteri contenuti nella delega (vd. art. 2, co. 2°, lett. b, nn. 9 e 10): l'imposta indiretta sui composti organici volatili (COV)<sup>53</sup> e una specifica imposta sulla produzione e sui consumi conforme alla normativa comunitaria in materia di impiego dei pesticidi e dei biocidi<sup>54</sup>.

Viene così delineato un ipotetico nuovo assetto delle imposte dirette e indirette e, tra queste ultime, di numerosi tributi locali il cui esito dipenderà in buona parte delle

<sup>53</sup> Finalizzata a ridurre l'inquinamento ambientale derivante dalle operazioni di finitura organica delle imprese industriali, in conformità alla direttiva 1999/13/CE del Consiglio, dell'11 marzo 1999.

<sup>54</sup> Modulata sulla base delle disposizioni generali di cui all'articolo 61 del testo unico sui prodotti fitosanitari maggiormente suscettibili di determinare esternalità negative sull'ambiente e sulla salute umana.

modalità di esercizio della delega (ove effettivamente conferita al Governo) e dalla capacità delle Autonomie locali di partecipare attivamente all'impegnativo percorso di rinnovamento e coordinamento della tassazione ambientale.

Rassicuranti indicazioni in tal senso emergono dagli interessanti tentativi di razionalizzare il prelievo ambientale recentemente condotti da alcune Regioni le quali, nonostante non siano stati ancora definiti con chiarezza i limiti e le modalità di esercizio della loro autonomia sotto il profilo finanziario, evidenziano una forte propensione all'impiego della leva fiscale nella promozione dello sviluppo sostenibile.

### 5. *Il ruolo delle Regioni nel governo sostenibile del territorio: le prospettive della fiscalità locale a seguito della riforma degli assetti istituzionali*

Dall'analisi delle sperimentazioni degli Enti territoriali traspare la piena consapevolezza, da parte degli amministratori locali, delle potenzialità e delle prospettive che l'esercizio dei poteri conferiti dal decentramento amministrativo e, in particolare, l'autonomia riconosciuta dal nuovo art. 119 Cost. in materia finanziaria, schiudono<sup>55</sup>.

Vanno segnalati, in questa direzione, i recenti esperimenti condotti dalla Toscana e i primi studi avviati dalla Puglia, rispetto ai quali deve preliminarmente precisarsi che l'esame della fiscalità locale a carattere ambientale è stato affidato ad altre Unità di ricerca coinvolte nel PRIN ai cui approfondimenti, anche in questo caso, si rinvia<sup>56</sup>. Ci si deve limitare in questa sede a stabilire in via generale quali conseguenze abbia prodotto sulle autonomie locali la ridefinizione degli assetti istituzionali realizzata dal legislatore costituzionale con la recente novella del Titolo V e quali effetti abbia ciò riversato nella materia di nostro interesse<sup>57</sup>.

Nonostante l'attuazione delle novità introdotte dalla legge cost. n. 3/2001 ponga delicati problemi di coordinamento tra sistema statale e autonomie locali, lasciando insolte – soprattutto in materia finanziaria – questioni di fondamentale importanza per l'esatta delimitazione del nuovo assetto delle autonomie e dei poteri locali, le Regioni e gli Enti locali sub-regionali hanno valutato positivamente la nuova formulazione dell'art. 119 Cost. anche in ragione di un crescente disagio avvertito nel reperimento delle risorse necessarie al finanziamento endogeno delle ampie funzioni ad essi affidati.

Tra le cause che hanno alimentato tali difficoltà vanno certamente annoverate la progressiva contrazione dei trasferimenti erariali, la rigidità del patto di stabilità interno – le cui modifiche, ancora in fase di definizione, non appaiono del tutto chiare – e la pro-

<sup>55</sup> Il tema, di estremo interesse ed attualità, può essere approfondito leggendo i numerosi contributi di GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, pagg. 585 e ss.; *Quando l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pag. 387; *Riforma fiscale ed autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali*, in *Il Fisco*, 2002, I, pagg. 14556 e ss.; *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, pagg. 2007 e ss. Per un differente approccio, si suggerisce GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, pagg. 1165 e ss., nonché LECCISOTTI, *Considerazioni a margine del cosiddetto federalismo fiscale*, in *DPT*, 2002, I, pagg. 341 e ss. Si legga, ancora, FICARI, *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e Comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2002, pagg. 1226 e ss. e, soprattutto, DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. Loc.*, 4/2003, pag. 509 e ss.

<sup>56</sup> Si tratta delle due Unità di Ricerca istituite presso le Università siciliane, affidate all'autorevole coordinamento dei Proff. Parlato e Ferlazzo Natoli.

<sup>57</sup> Sui nuovi assetti istituzionali si legga, diffusamente, MEALE, G., *Governo delle Regioni e poteri locali*, Bari, 2003.

gressiva crescita dei costi correlati ai pubblici servizi, ormai in buona parte gestiti direttamente da tali Enti. Questi fattori hanno reso e rendono l'esercizio di un'autonoma potestà impositiva una tentazione cui appare sempre più difficile resistere, anche in virtù delle aspettative che il controverso dettato della norma costituzionale, a ragione o a torto, genera.

Di contro, i primi tentativi di esercizio di tale autonomia sono stati prontamente arginati dalla Corte Costituzionale che, il 26 settembre 2003, ha censurato sia la legge della Regione Piemonte 5 agosto 2002, n. 20 - *Legge finanziaria per l'anno 2002* - (Sent. n. 296) che la legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18, recante *Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali* (Sent. n. 297), fornendo chiare indicazioni sulla delimitazione del concetto di tributo proprio regionale e sottolineando che gli Enti territoriali, seppure unici destinatari del gettito derivante dal tributo, non possono alterarne la disciplina legale<sup>58</sup>.

A ciò si aggiunga che le disposizioni attuative del c.d. «*federalismo fiscale*» tardano ad arrivare, protraendo la paralisi dell'autonomia tributaria regionale da alcuni giustificata con la presunta assenza dei principi generali di emanazione statale sul cui rispetto deve basarsi l'esercizio della potestà concorrente di cui all'art. 119 Cost.<sup>59</sup>.

Le pronunce della Consulta<sup>60</sup> non hanno tuttavia inibito la sperimentazione giuridica delle autonomie locali che, non solo non rinunciano all'esercizio di una competenza oggi spesso «*invasa*» dallo Stato<sup>61</sup>, ma anzi, tendono sempre più a considerare la

<sup>58</sup> Conforme GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti locali*, op. cit., pag. 2014, il cui pensiero sembra quasi trasfuso nelle pronunce della Consulta. Secondo l'Autore «...sembra altresì ragionevole pensare che anche riguardo a quei tributi, come l'IRAP, già istituiti e regolati Stato con propria legge, (ma) il cui gettito è stato attribuito alle regioni stesse (e agli Enti locali), la potestà normativa delle regioni (e degli enti locali) debba limitarsi alla determinazione delle sole aliquote nei limiti stabiliti dalla legge statale...» «si tratta, infatti, di tributi definibili come regionali (o locali) solo in ragione dell'attribuzione del loro gettito all'Ente territoriale, per la cui disciplina, però, dovrebbe rimanere intangibile la potestà legislativa esclusiva dello Stato in funzione "autorizzatoria" d'una, anche qui, ridotta autonomia normativa delle Regioni e degli Enti locali».

<sup>59</sup> Esigenze di sinteticità impediscono di approfondire concetti che assumono eccezionale interesse nell'attuale dibattito dottrinale. Sia consentito tuttavia osservare che andrebbe oggi verificata la legittimità costituzionale di numerose leggi successive alla novella del Titolo V, più volte censurate da associazioni di Enti locali e dalle Regioni (spesso vittoriose dinanzi alla Consulta). Certe norme contenute nelle Leggi Finanziarie dello Stato, in particolare, paiono gravemente lesive di un disegno federalista ormai tracciato nelle sue linee essenziali, offrendo argomentazioni sufficienti a negare in radice l'effettività dell'autonomia di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni che rappresenta il principio cardine del nuovo art. 119 della Costituzione. Affinché tale principio possa ritenersi definitivamente assimilato nell'ordinamento giuridico, l'autonomia finanziaria concessa agli enti periferici non può infatti esaurirsi sul piano meramente formale, dovendo piuttosto residuare, a monte delle loro decisioni di entrata e di spesa, un ventaglio di opzioni sufficiente a configurare un concreto potere decisionale e la conseguente caratterizzazione delle scelte contingenti e programmatiche di ciascuna amministrazione. Ed invece l'insieme di disposizioni che congelano l'incremento delle addizionali IRPEF, inaspriscono i parametri del Patto di stabilità interno introducendo severe sanzioni per il mancato rispetto degli stessi, obbligano gli enti ad adottare procedure aperte o ristrette nell'acquisto di beni e servizi anche quando il valore del contratto sia inferiore alle soglie Comunitarie, oppure ancora che dispongono la sospensione della facoltà di assumere mutui per il risanamento dell'Ente locale disestato (con contestuale diniego della contribuzione statale sul relativo onere di ammortamento) o stabiliscono rigidi vincoli all'assunzione di nuovo personale, produce, nel sistema della finanza locale, un effetto inibitore di qualsivoglia tentazione autonomistica, indirizzando le Regioni e gli Enti locali verso l'adozione di scelte sostanzialmente uniformi.

<sup>60</sup> Peraltro sorprendentemente superate dalla legge Finanziaria 2004, che, all'art. 2, co. 22°, ha fatto salve le disposizioni legislative emanate dalle Regioni in tema di IRAP e Tasse automobilistiche, pur «*in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti in materia dalla normativa statale*», di fatto mantenendo in vita, fino al 2006, anche le norme regionali giudicate incostituzionali.

<sup>61</sup> Cfr. TERRACCIANO, *Tributi locali: lo Stato invade il campo delle regioni*, in Guida al Diritto, Il Sole24Ore, n. 4/2003, pagg. 120 e ss.

leva fiscale un efficace strumento di governo del territorio, prevedendone, in sede di programmazione e pianificazione locale, un utilizzo che spesso si colloca al limite (ove addirittura non lo eccede) delle previsioni degli articoli 117 e 119 Cost.

Le stesse Sentenze sopra ricordate consentono, del resto, di superare ogni dubbio sul potere delle Regioni di istituire tributi propri «*nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo co., della Costituzione*» e di disporne liberamente, sempre nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Si consideri, nella materia oggetto d'esame, la possibilità che gli illustrati principi contenuti nella delega al Governo sulla fiscalità etica, nella definitiva formulazione in cui saranno approvati, possano essere utilizzati anche dalle Regioni quali strumenti di coordinamento della finanza pubblica con il sistema tributario.

Tale possibilità, a nostro avviso sussistente, deve peraltro essere ricondotta alla corretta definizione della potestà legislativa delle Regioni che impone di circoscrivere l'eventuale nuovo tributo (o agevolazione) alle materie in cui tali Enti possiedono competenza legislativa esclusiva (indicate all'art. 117, co. 4°), ovvero a quelle di legislazione concorrente tra le quali può essere utile ricordare la tutela della salute, la valorizzazione delle risorse naturali e, soprattutto, il governo del territorio.

Sono proprio questi ultimi i settori nei quali alcuni Enti territoriali avviano interessanti sperimentazioni nel tentativo di superare gli ostacoli che la giurisprudenza e la politica frappongono alla piena realizzazione dei precetti contenuti nell'art. 119 Cost.

#### *5.1. Segue: Le agevolazioni fiscali in materia di ambiente ed attività produttive nelle recenti esperienze delle Regioni Toscana e Puglia.*

Principale esempio di tale tendenza è costituito dal Piano Regionale di Azione Ambientale della Toscana per il triennio 2004-2006 e dal correlato DPEF 2004.

L'Ente, muovendo da una considerazione di centralità della fiscalità ambientale nel Governo del territorio che riprende concetti già ricordati nell'esame della relazione d'accompagnamento della delega al Governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile, ha definito un percorso di breve periodo che intende anticipare «*ipotesi di intervento più ampie condizionate dall'attuazione dell'art. 119 Cost.*».

Già questo consente di apprezzare l'enfasi con cui questa Regione cerca di avvalersi degli istituti del federalismo fiscale in settori nei quali è maggiormente avvertita la necessità di integrare ed accrescere l'azione pubblica.

Nel rispetto delle previsioni e dei vincoli contenuti del Documento di programmazione economica e finanziaria per l'anno 2004, vengono dunque definite le linee generali per «*una riforma fiscale verde a livello decentrato*», delle quali si ritiene utile richiamare almeno il seguente passaggio: «*Come è noto, le ragioni a favore dell'impiego di strumenti fiscali in campo ambientale e specificatamente di imposte - sono numerose e vanno dagli obiettivi di efficienza allocativa (le imposte correttive infatti consentono di raggiungere il punto di ottimo sociale) a quelli di riduzione dell'inquinamento (il pagamento dell'imposta spinge il soggetto ad una continua ricerca di modalità di produzione o di consumo innovative, cioè a minor degrado ambientale), fino all'eventuale vantaggio che va sotto il nome di "doppio dividendo"*

(oltre ai benefici in termini di politica ambientale, esistono anche quelli collegati alla possibilità di rimuovere le imposte distorsive vigenti su lavoro e capitale, sostituendole con le imposte sull'uso delle risorse naturali).

Capisaldi della c.d. *riforma fiscale verde* Toscana sono stati individuati nel perseguimento di precisi criteri e finalità che sembrano tenere nella dovuta considerazione l'eterogeneità degli strumenti a disposizione dell'Ente<sup>62</sup> e che possono essere di seguito elencati:

- a) riqualificazione in senso ambientale del prelievo fiscale a parità di gettito complessivo, per indurre comportamenti eco-compatibili;
- b) predilezione di interventi a carattere fiscale di tipo «leggero» ma pervasivo, rivolti cioè a orientare comportamenti ambientalmente corretti in ognuno dei settori su cui esistono o si possono utilizzare strumenti fiscali, con manovre su aliquote o basi imponibili piuttosto contenute;
- c) adozione di criteri settoriali o tematici per la selezione degli interventi fra quelli che sono i naturali ambiti di applicazione della tassazione ambientale (fonti energetiche, mobilità, risorse naturali, emissioni inquinanti).

Sotto il profilo della tecnica prescelta, ad integrazione di quanto appena illustrato, assume particolare interesse, ai fini di quest'analisi, la volontà di prediligere, «rispetto ad un intervento fiscale limitato tipologicamente (al limite, una sola imposta) ma di grande rilievo quantitativo», l'uso di «tante piccole imposte ambientali», con il duplice fine dichiarato di ridurre la percezione del differente carico tributario e di diffonderne maggiormente gli effetti benefici.

Circa gli ambiti prioritari di intervento il Piano Regionale classifica i tributi regionali in tre macro-aree di appartenenza, rispettivamente rappresentate dalla mobilità, dai rifiuti e dalle attività produttive.

Anche la Toscana deve però riconoscere i limiti di questa costruzione che, come emerso nel capitolo precedente di questo lavoro, dipendono dal ridotto potere delle Regioni di intervenire nella disciplina di tributi il cui gettito è loro riconosciuto ma i cui elementi essenziali sono stati stabiliti con legge dello Stato<sup>63</sup>.

Ciononostante, nella consapevolezza dell'esistenza di ingombranti «fattori di anaelasticità» dei tributi locali (base imponibile generalmente immodificabile, ridotta variabilità delle aliquote spesso circoscritta a intervalli di oscillazione prestabiliti), che riducono irrimediabilmente i margini di manovra per una politica fiscale a carattere ambientale, va apprezzato lo sforzo posto in essere da una Regione che, invece di attendere tempi più maturi per l'esercizio di una completa e reale autonomia finanziaria, ha deciso di riorganizzare le agevolazioni già concesse ai propri contribuenti secondo un più razionale percorso di sviluppo sostenibile.

<sup>62</sup> Che le permette di circoscrivere alle forme di tassazione orientate alla graduale modifica dei comportamenti dei soggetti la fiscalità ambientale di breve periodo (improntata al concetto di «tributo di scopo»).

<sup>63</sup> Laddove il Piano Regionale riconosce che «i vari tributi presi in considerazione, classificati come «tributi propri» negli schemi di bilancio, generalmente consentono all'Ente regionale limitati margini di manovra» sembrerebbe addirittura assistersi all'implicito riconoscimento di un'errata classificazione di tali prelievi all'interno della categoria dei tributi propri regionali, conformemente alle conclusioni cui è pervenuta la Corte costituzionale e, prima ancora, autorevole dottrina (Cfr. nota 59).

L'Ente si limita, naturalmente, a riadattare scelte impositive pregresse intervenendo solo sulla misura dell'aliquota e (ove possibile) ridefinendo le basi imponibili dei tributi locali. La rimodulazione di alcuni tributi appare tuttavia compatibile con gli attuali assetti istituzionali e consente di apprezzare sia la ponderazione degli effetti collegati alle scelte impositive curata dai redattori del Piano, sia la coerenza delle soluzioni adottate rispetto agli obiettivi contenuti nel documento programmatico regionale<sup>64</sup>.

Questi scenari evolutivi del sistema della fiscalità locale trovano ulteriore conferma nell'operato degli amministratori pugliesi i quali hanno affidato alle istituzioni accademiche approfondimenti propedeutici all'introduzione di un'agevolazione fiscale per promuovere, coerentemente agli illustrati sviluppi della legislazione comunitaria e al progetto di riforma della fiscalità etica, l'adesione delle imprese operanti sul proprio territorio ai sistemi di gestione ambientale EMAS e ISO 14001.

<sup>64</sup> A titolo esemplificativo, si apprezzano gli interventi proposti in tema di rifiuti, laddove la Toscana suggerisce un eterogeneo mix di interventi *latu sensu* fiscali, che, muovendo da differenti presupposti, mirano al duplice obiettivo di soddisfare «i principi di prevenzione e precauzione, rispetto ai danni potenzialmente causati dai rifiuti», nonché il principio del «chi inquina paga».

Quanto all'auspicata riduzione della produzione di rifiuti (che fino ad oggi ha rappresentato l'unico obiettivo dei tributi locali Toscani che interessano il settore), la regione - che ha già introdotto tariffe modulate sul raggiungimento degli obiettivi di raccolta differenziata a livello di Comune o di ATO - ritiene di possedere ampi spazi di manovra residui soprattutto per i rifiuti speciali (avendo l'Ente sfruttato completamente il margine consentito dal Decreto Ronchi soltanto per i rifiuti urbani). Ciò la ha indotta a prevedere aumenti tariffari rivolti a generare la graduale riduzione del conferimento in discarica a vantaggio del riciclo e del recupero, anche energetico. La Regione ipotizza il raddoppio delle tariffe (fermo restando il mantenimento del divario fra Comuni adempienti o meno), per aggravare di maggiori oneri i Comuni ancora inadempienti e per incrementare il gettito regionale. L'Ente ipotizza anche la modifica degli attuali livelli d'aliquota (in modo tale da rendere ancora più ampio il divario fra Comuni adempienti e quelli inadempienti) atteso che, nel sistema attuale, la forbice non è sempre ritenuta equa: «i costi del riciclaggio sono così elevati che talvolta risulta più conveniente non impegnarsi nella raccolta differenziata e sostenere il tributo massimo piuttosto che cercare di raggiungere gli obiettivi imposti dal Decreto Ronchi». Dal che la Regione si trova dinanzi alla scelta di mantenere o meno la condizione di invarianza del gettito e, quindi, della pressione fiscale. Ove l'opzione dovesse essere per l'invarianza, il progressivo allineamento dei Comuni ai parametri legislativamente stabiliti genererebbe la graduale riduzione del gettito regionale.

Circa poi la raccolta differenziata, la Toscana, avendo fissato aliquote per il tributo di conferimento in discarica dei rifiuti speciali prossime al limite inferiore delle previsioni legislative, ne stabilisce un incremento modulato in base alle peculiarità proprie di talune categorie di rifiuti speciali, quali:

a) Rifiuti inceneriti senza recupero energetico - rispetto ai quali l'Ente rileva che le aliquote attualmente applicate sono pari al 20% di quelle corrispondenti per il conferimento in discarica dei rifiuti da cui derivano, con ciò incentivando inopportuno il recupero d'energia attraverso questa prassi. Ed invero si sottolinea che questa pratica non dovrebbe essere propriamente incentivata atteso che l'incenerimento senza termovalorizzazione (che, viceversa, permetterebbe di trasformare il rifiuto in energia) genera pericolose emissioni. Viene pertanto proposta l'applicazione della stessa aliquota prevista per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi urbani (mantenendo la distinzione fra Comuni adempienti e inadempienti rispetto agli obiettivi di raccolta differenziata).

b) Scarti e sovralli - riguardo ai quali il sistema vigente applica uno sgravio (con aliquota del 20% di quella prevista per la categoria *altri rifiuti speciali*) ritenuto dall'Ente pienamente giustificato, trattandosi di residui provenienti da trattamenti mirati alla riduzione della quantità dei rifiuti stessi (selezione per il riciclo, compattazione, etc ...), che impongono generalmente costi piuttosto elevati. Le distorsioni generate da questa agevolazione tributaria (che allenta conferimenti in discarica di elevate quantità di rifiuti troppo poco trattati) sono difficilmente contrastabili, atteso che un incremento dell'aliquota inciderebbe anche sui (numerosi) soggetti virtuosi che effettivamente compiono i trattamenti.

c) Fanghi - anche rispetto a tali rifiuti speciali l'attuale sistema regionale prevede un'identica agevolazione in virtù degli elevati costi sopportati da chi ne pratica il trattamento. L'Ente ha però rilevato comportamenti opportunistici da parte degli operatori che li distolgono da forme di riutilizzo dei fanghi più aderenti agli obiettivi dei processi di riforma in atto (energia, laterizi, compostaggio ecc...). Ciò ha indotto la Toscana a prediligere una differenziazione interna alla categoria dei fanghi, nell'auspicio che sia permesso alle Regioni di oltrepassare (rispetto ad alcune di queste categorie) i margini stabiliti dalla L.n. 549/95.

Lo studio, commissionato dalla Regione Puglia all'Università di Bari<sup>65</sup>, ha rappresentato l'occasione per ricercare ulteriori opportunità che la legislazione regionale a carattere agevolativo o sanzionatorio potrebbe riservare per la promozione dello sviluppo sostenibile e per fare un punto sulle dinamiche di una normativa regionale sempre più propensa a sfruttare i molteplici strumenti che il nuovo Titolo V offre.

Si osserva, insomma, un clima di vivace sperimentazione di nuovi percorsi per il governo del territorio al cui interno, sempre più di frequente, gli istituti del diritto tributario coesistono e si combinano con gli incentivi a carattere finanziario dei quali l'ordinamento si avvale nella gravosa cura degli interessi collettivi.

## 6. *Le agevolazioni finanziarie a supporto dello sviluppo sostenibile e la necessaria verifica di non cumulatività con i benefici fiscali*

La dimostrazione della coerenza del sistema richiede peraltro di verificare che, anche in materia finanziaria, gli strumenti di indirizzo e supporto dell'azione individuale non siano connotati da irrazionalità, dovendosi trarre ulteriori conferme alla non eccezionalità delle norme di favore fiscale proprio dalla non sovrapposizione degli sforzi del legislatore tributario con i sussidi di differente natura.

Si tratta di appurare, in altri termini, se nell'attuale sistema vi sia complementarità tra le disposizioni di favore fiscale e gli altri strumenti di promozione dello sviluppo sostenibile (a carattere non sanzionatorio né regolatorio). Ove così non fosse il quadro normativo di riferimento diverrebbe inevitabilmente instabile e l'efficacia dell'azione pubblica risulterebbe sensibilmente indebolita.

Volendo anticipare alcune conclusioni cui si è pervenuti emerge innanzitutto il dato fondamentale rappresentato dal generale riconoscimento della notevole importanza che il *fattore ambiente* assume all'interno dei programmi di sostegno finanziario delle imprese. È infatti ricorrente la presenza, tra i criteri di valutazione dei progetti candidati a finanziamento da privati, Enti e imprese, del c.d. «*parametro ambientale*» ovvero di un indice che, nell'assegnazione del punteggio complessivo, tiene in considerazione - premiandole - le buone performance ambientali dell'iniziativa proposta.

Si tratta di una misura «*orizzontale*» che ricorre nell'analisi della struttura e dei criteri di quasi tutti i bandi pubblici di finanziamento rivolti all'imprenditoria privata e alle iniziative di aggiornamento delle P.A.

Relativamente alle aree depresse (o in ritardo di sviluppo) della Penisola ne troviamo conferma nei più importanti strumenti agevolativi, quali le leggi n. 488 del 1992 (che ha novellato la disciplina organica dell'agevolazione delle attività produttive) e n. 215 del 1996 (in tema di agevolazioni per l'imprenditorialità femminile). Ma anche la disciplina di strumenti attivabili sull'intero territorio nazionale, quali i patti territoriali e i contratti d'area finanziati ai sensi dell'art. 2 della legge n. 662 del 1996, pone in evidenza l'importanza che questo indicatore assume nella valutazione delle proposte.

<sup>65</sup> E al coordinamento scientifico dei Proff. D'AMATI e URICCHIO che si accingono a presentare all'Ente i risultati dell'impegnativo lavoro condotto.

Analoghe considerazioni valgono per i Pacchetti Integrati di Agevolazione<sup>66</sup>, i Programmi Integrati Territoriali, Settoriali o di Filiera<sup>67</sup> e per i Contratti di Programma<sup>68</sup>, che rappresentano i principali strumenti di pianificazione e sostegno dello sviluppo nelle aree Obiettivo 1 del Paese.

#### 6.1. Segue: L'indicatore ambientale nella disciplina della L. n. 488 del 1992

È tuttavia dalla lettura della circolare ministeriale che disciplina la valutazione dei progetti candidati a valere sui differenti bandi della L. n. 488/92<sup>69</sup> che possono ricavarsi conferme sull'importanza e centralità che il legislatore e la Pubblica Amministrazione assegnano al contenimento dell'impatto ambientale delle nuove iniziative economiche (soprattutto se industriali). Si osservi, infatti, che tale legge contiene la disciplina di riferimento delle agevolazioni finanziarie di diritto interno<sup>70</sup> alla quale, di riflesso, devono attenersi anche gli attori dello sviluppo locale cui è devoluto, secondo il moderno approccio *bottom-up*, l'esercizio delle funzioni di programmazione territoriale.

Proprio la circolare del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato n. 900315 del 14 luglio 2000, al punto 2.6., assegna all'indicatore ambientale (*indicatore n. 5*) un fattore di premialità nella valutazione dei progetti candidati in risposta all'avviso pubblico.

<sup>66</sup> Incentivi che integrano leggi regionali e nazionali di agevolazione per unificare e semplificare le procedure di accesso e di concessione di finanziamenti alle imprese o a loro consorzi. Si tratta di una misura generalmente utilizzata per il sostegno di programmi di sviluppo complessi e articolati in differenti tipologie di spese singolarmente ammissibili a specifici contributi.

<sup>67</sup> Tanto i PIT (insieme di azioni intersettoriali tra loro coerenti, collegate e convergenti che permettono di perseguire uno specifico e ben individuato obiettivo di sviluppo del territorio), quanto i PIS (insieme di azioni finalizzate a valorizzare le connessioni tra turismo e beni culturali in un'ottica di integrazione di tutte le risorse locali per favorire lo sviluppo economico del territorio) ed i PIF (programmi integrati orientati ad un unico comparto produttivo, proposti e realizzati da organismi di natura mista rappresentativi degli interessi collettivi), così come definiti dal QCS 2000/2006, associano all'integrazione progettuale il riferimento territoriale delle azioni individuate nei Programmi Operativi Regionali. La dimensione territoriale e la presenza di una pluralità di operazioni eterogenee che insistono sul medesimo territorio rappresentano gli elementi caratterizzanti i Programmi Integrati e giustificano la necessità di garantire un'analisi ambientale *ad hoc* dell'area territoriale individuata. L'integrazione della componente ambientale nei Progetti Integrati Territoriali è del resto sollecitata dalle Linee Guida per i PIT che i Nuclei di Valutazione degli Investimenti Pubblici regionali hanno dovuto far proprie. Basti sapere che, diversamente dall'approccio della valutazione *ex-ante* ambientale nell'ambito dei POR, dove gli effetti ambientali potenziali sono riferiti a tutto il contesto territoriale regionale, nell'ambito dei PIT gli effetti ambientali sono riconducibili all'area territoriale di riferimento. Il che permette di individuare con maggiore dettaglio gli effetti dei Programmi Integrati sull'ambiente, sia riferiti a ciascuna delle operazioni previste, sia rispetto agli eventuali effetti ambientali cumulativi, ossia causati dall'azione combinata di più operazioni. Per ulteriori approfondimenti sui Programmi Integrati, cfr. [http://www.dps.tesoro.it/qcs/qcs\\_progetti\\_integrati.asp](http://www.dps.tesoro.it/qcs/qcs_progetti_integrati.asp).

<sup>68</sup> Possono essere definiti «contratti stipulati tra l'amministrazione statale competente e grandi imprese, consorzi di PMI, rappresentanze di distretti industriali per la realizzazione di piani progettuali (caratterizzati da un elevato grado di innovatività) volti a promuovere il rapido avvio di nuove iniziative e la creazione di nuovi posti di lavoro nei settori dell'industria, turismo, agricoltura, pesca ed acquicoltura», accogliendo l'espressione utilizzata dall'Istituto per la Promozione Industriale al cui indirizzo si rinvia per ulteriori approfondimenti: <http://www.ipi.it>. È tuttavia importante segnalare che anche le Regioni dedicano proprie risorse finanziarie all'attivazione dei Contratti di Programma nei quali può forse oggi individuarsi lo strumento di concertazione dello sviluppo locale che sostituirà gli incerti strumenti della programmazione negoziata.

<sup>69</sup> Sono previsti tre differenti bandi (che dovrebbero essere pubblicati con frequenza annuale) che interessano, rispettivamente, i settori industria, commercio e servizi, turismo.

<sup>70</sup> La Circolare del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato (oggi Ministero delle attività produttive) n. 900315 del 14 luglio 2000, ha peraltro chiarito, al punto 2.6., che «la legge n. 488/92 costituisce la normativa nazionale da utilizzare per il cofinanziamento delle misure di aiuto dell'unione Europea previste nel Quadro Comunitario di Sostegno 2000-2006 e dal relativo Programma Operativo Nazionale "Sviluppo e Imprenditoria Locale" per le aree Obiettivo 1, e negli eventuali interventi nell'ambito dei Programmi Regionali finalizzati all'utilizzo delle risorse Comunitarie». La sua disciplina viene ormai adottata anche per il cofinanziamento delle misure di aiuto dell'Unione europea previste nei documenti unici di programmazione (DOCUP).

L'indicatore è determinato dal punteggio complessivo attribuito a ciascun programma «in relazione al livello di attenzione dimostrato dall'impresa richiedente nei confronti delle tematiche ambientali, con riferimento, in generale, alla certificazione ambientale dei processi produttivi, all'utilizzazione di tecnologie atte a ridurre gli impatti sull'ambiente attraverso la riduzione delle risorse naturali impiegate e dei quantitativi di rifiuti prodotti, nonché, alle prestazioni ambientali che si impegna ad ottenere in termini di eliminazione dell'uso di sostanze pericolose negli impianti e/o processi produttivi e nei prodotti commercializzati, di qualità e quantità degli scarichi idrici e delle emissioni gassose».

Gli elementi necessari per la sua determinazione vengono rilevati dalle informazioni che l'impresa fornisce, con riferimento all'intera unità produttiva interessata dal programma, all'atto della domanda di agevolazione compilando uno specifico questionario contenuto nella *Scheda Tecnica*<sup>71</sup>, i cui dati devono essere supportati da ulteriori informazioni fornite nella parte descrittiva del *business plan*.

La quantità di informazioni richieste all'azienda, in uno con i punteggi che le vengono assegnati in riferimento ai dati dichiarati in questa sezione della Scheda Tecnica, consentono di apprezzare il rilievo che assume per i valutatori indipendenti l'adesione (attuale o prevista) ai sistemi certificati di gestione ambientale (ISO 14000, EMAS, Eco-label, ecc...).

Tale scelta legislativa appare particolarmente apprezzabile proprio in virtù del carattere orizzontale che, all'interno dei numerosi strumenti finanziari influenzati dalla disciplina della 488/92, viene conferito al settore ambiente.

## 6.2. *Segue: La Pubblica Amministrazione e il Terzo Settore quali principali beneficiari degli incentivi finanziari per la salvaguardia dell'ambiente*

Accertato il carattere orizzontale e l'eccezionale valenza dell'indicatore ambientale<sup>72</sup>, deve adesso avviarsi l'indagine sui molteplici e variegati strumenti finanziari che l'ordinamento comunitario e quello interno pongono a servizio dello sviluppo economico e del perseguimento degli altri interessi collettivi. In tale analisi il Quadro Comunitario di Sostegno (QCS) per le Regioni italiane «Obiettivo 1», adottato dall'Unione Europea con riferimento al periodo di programmazione 2000-2006, rappresenta un importante punto di partenza sia per la quantità delle sue risorse finanziarie, sia per l'ampiezza del territorio interessato, sia, infine, per l'influenza che il VI Programma d'azione per l'Ambiente della Comunità Europea<sup>73</sup> ha esercitato durante la sua predisposizione.

<sup>71</sup> Il questionario si compone di due sezioni, la prima dedicata al contenimento e/o riduzione degli impatti ambientali e la seconda al contenimento e/o riduzione dell'inquinamento e dei consumi delle risorse naturali, il cui contenuto attiene l'eventuale adesione a moderni ed efficaci sistemi di gestione ambientale, la quantità di rifiuti speciali e pericolosi generati per ogni «miliardo di lire del valore della produzione» (valore oggi tradotto in euro) presso l'unità produttiva interessata dall'iniziativa nonché (sempre con riferimento allo stesso parametro quantitativo) i relativi incrementi o decrementi nel consumo di risorse naturali e di energia elettrica.

<sup>72</sup> Che impediscono di considerarlo ripetitivo delle agevolazioni fiscali rivolte alle imprese consentendo, piuttosto, di apprezzarne l'additività rispetto ad esse.

<sup>73</sup> Si tratta del Documento al cui interno il Parlamento e la Commissione europea hanno focalizzato gli obiettivi della lotta all'inquinamento per l'intero decennio 2001-2010. Proprio in quanto improntato al rispetto delle indicazioni contenute nel VI Programma, il QCS, pur rivestendo carattere di straordinarietà, appare oggi la sede privilegiata per la pianificazione della strategia di tutela delle risorse naturali e di protezione dell'ambiente delle Regioni in ritardo di sviluppo dell'Unione Europea. Nell'ambito della propria modesta autonomia il Governo Italiano ha potuto ulteriormente precisare le modalità attuative del QCS attraverso la delibera C.I.P.E. del 04.08.2000 con la quale si è dato avvio alla Rete Nazionale delle Autorità Ambientali e della Programmazione.

L'Unità di ricerca di Bari ha curato, nei mesi trascorsi, un esame delle caratteristiche degli istituti agevolativi a rilievo ambientale afferenti e/o estranei ai quattro Fondi Strutturali che alimentano il QCS<sup>74</sup>, pervenendo a risultati che si tenta in questa sede di riassumere.

Anche stavolta può essere utile affidarci ad una tabella che sintetizza le caratteristiche dei principali programmi di promozione delle buone prassi ambientali che compongono l'attuale offerta di risorse a supporto prevalentemente dell'azione pubblica.

(TABELLA 3)

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FINANZIARIE PER LA PROMOZIONE DELLO SVILUPPO SOSTENIBILE		
STRUMENTO FINANZIARIO	BENEFICIARI DIRETTI	DESCRIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE E SUE FINALITÀ
PON Assistenza Tecnica e Azioni di Sistema 2000-2006	Pubbliche Amministrazioni	Programma Operativo Nazionale destinato all'assistenza tecnica alle pubbliche Amministrazioni per il miglioramento della qualità e per la garanzia della coerenza dei programmi e degli interventi cofinanziati dai fondi strutturali. Le azioni sono dirette alla definizione di standard di operatività, linee guida, procedure, analisi di fattibilità, studi e ricerche, database. Al Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio il PON assegna risorse per gestire ed affidare a terzi (e in particolare agli Enti locali) finanziamenti diretti alla promozione di specifiche attività a rilievo ambientale. Alcune seguenti misure sono affidate direttamente al Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio (I.1, I.4, II.2), che ha scelto di operare sulla base di un proprio Progetto Operativo (PO Ambiente) finalizzato a «promuovere azioni dirette a contribuire alla definizione ed al consolidamento di un metodo di programmazione, pianificazione e progettazione all'interno della Pubblica Amministrazione, in modo da internalizzare processi tecnico-amministrativi orientati ad uno sviluppo sostenibile».
PON Ricerca Scientifica, Sviluppo Tecnologico, Alta Formazione 2000-2006	Università e sistema della Formazione e della Ricerca Partnership pubblico-private	Programma Operativo Nazionale la cui II misura è dedicata alla Ricerca e Sviluppo nei settori strategici per il Mezzogiorno: beni culturali, ambiente, agro-industria, trasporti. L'ambiente è stato individuato quale ambito di intervento prioritario per innescare processi di sviluppo qualificato. Sul tema si stanno finanziando iniziative di ricerca finalizzata dirette a rendere disponibili, in modo operativo e non teorico, nuove tecnologie per rispondere ai fabbisogni specifici del territorio meridionale; nonché interventi di divulgazione ed assistenza all'utilizzo delle medesime tecnologie. Lo strumento finanziario in esame contribuisce alla promozione ed affermazione delle nuove professionalità a servizio dell'ambiente. Finanzia, altresì, direttamente il Piano Nazionale di Ricerca nel settore dei beni culturali e ambientali.
Programmi Operativi Regionali 2000-2006 Asse I Risorse Naturali		Il Programma Operativo Regionale è il documento programmatico al cui interno vengono illustrate le scelte d'intervento aggregate per assi tematici. Seppure il POR delle Regioni Obiettivo 1 rappresenta lo strumento di attuazione del QCS su scala locale (con prevalente riferimento alle azioni verticali), la struttura dei POR non differisce da regione in regione, per cui anche in quelle non ricadenti in aree depresse esistono analoghi documenti programmatici che tendenzialmente ricalcano la ripartizione degli interventi in assi. Per comprendere le dimensioni dello strumento, basti pensare che nella sola Puglia (l'illustrazione delle cui misure raccolte per aree omogenee segue questa premessa) ha dedicato all'Asse I - risorse naturali - oggetto di quest'esame, più di un miliardo di euro.
	Pubbliche Amministrazioni e no-profit	- 1.1. - Adeguamento e completamento degli schemi idrici e delle relative reti infrastrutturali; - 1.2. - Risorse idriche per le aree rurali e l'agricoltura; - 1.3. - Interventi per la difesa del suolo; - 1.4. - Sistemazioni agrarie e idraulico-forestali estensive per la difesa del suolo; - 1.7. - Incremento e gestione dei boschi e tutela della biodiversità del patrimonio forestale.
	Regione	- 1.5. - Sistema informativo ambientale.
	Pubbliche Amministrazioni, no-profit e partnership pubblico-private	- 1.8. - Miglioramento del sistema di gestione dei rifiuti; - 1.9. - Incentivi per la produzione di energia da fonti rinnovabili; - 1.6. - Salvaguardia e Valorizzazione dei beni naturali e ambientali; - 1.10 - Formazione e sostegno alla imprenditorialità nei settori interessati all'Asse I.

La tutela delle risorse naturali è posta all'apice della gerarchia di valori sui quali l'intervento Comunitario si basa: ad esse è dedicato il Primo Asse del documento programmatico, del quale colpisce la copiosità e diversificazione degli interventi raccolti all'interno di quattro macro-categorie omogenee: a) costruzione di efficienti sistemi di gestione; b) sviluppo di nuove attività e sistemi produttivi; c) sicurezza e difesa dal rischio idrogeologico, sismico e da inquinamento; d) potenziamento dei sistemi informativi e di monitoraggio, della ricerca e sviluppo, dell'innovazione tecnologica e della dotazione infrastrutturale.

Per ogni ulteriore approfondimento, il QCS e il suo allegato sull'integrazione degli aspetti ambientali (All. B) sono integralmente consultabili al link: [http://www.dps.tesoro.it/qcs/schede\\_qcs/qcs\\_scheda\\_obiettivo1\\_2004.asp](http://www.dps.tesoro.it/qcs/schede_qcs/qcs_scheda_obiettivo1_2004.asp)

<sup>74</sup> Ovvero il Fondo Europeo di Sviluppo Regionale (FERS), il Fondo Sociale Europeo (FSE), il Fondo Europeo di Orientamento e Garanzia in Agricoltura (FEOGA) e lo Strumento Finanziario di Orientamento alla Pesca (SFOP), tutti disciplinati dal Regolamento CE 1260/99.

(Segue TABELLA 3)

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FINANZIARIE PER LA PROMOZIONE DELLO SVILUPPO SOSTENIBILE		
STRUMENTO FINANZIARIO	BENEFICIARI DIRETTI	DESCRIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE E SUE FINALITÀ
Sesto Programma Quadro di Ricerca e Sviluppo Tecnologico dell'Unione Europea	Attori dello sviluppo locale con particolare riferimento al sistema della ricerca e alle imprese	Il VI P.Q.R.S.T. dell'Unione Europea rappresenta il principale strumento per la creazione dello Spazio Europeo della Ricerca secondo le linee definite nella Comunicazione del Commissario Busquin, «Verso uno spazio europeo della ricerca». È stata concentrata l'attenzione su questioni di grande importanza a livello europeo e si mira a raggiungere una migliore integrazione tra i vari attori coinvolti. È articolato in cinque Programmi Specifici, ai quali è stata assegnata una dotazione finanziaria per il periodo 2003-2006 di oltre 17,5 miliardi di euro. La parte più consistente è destinata al Programma «Integrare le attività di ricerca», articolato in sette aree tematiche alcune delle quali (per 5 miliardi di euro) denotano forte attinenza con la salvaguardia dell'ambiente: a) Scienze della vita, genomica e biotecnologie per la salute; b) Qualità e sicurezza dei prodotti alimentari; c) Sviluppo sostenibile, cambiamento globale ed ecosistemi (compresa la ricerca in materia di energia e trasporti).
Energia Intelligente per l'Europa	Attori dello sviluppo locale con particolare riferimento alle imprese energetiche e dei trasporti	Si tratta di un programma pluriennale di azioni per il periodo 2003-2006 che, pur inserendosi nell'ambito del VI P.Q.R.S.T. merita autonoma menzione, dedicandosi alla promozione di nuove esperienze nel settore dell'energia pulita e delle fonti energetiche alternative. Esso cerca di fornire parziale attuazione ad alcuni principi cristallizzati nel protocollo di Kyoto, facendo tesoro dei risultati conseguiti nella precedente programmazione (vds. il «Libro Verde sulla sicurezza dell'approvvigionamento energetico») e proponendo la concreta attuazione di alcuni di essi. Finanzia azioni indirizzate alla promozione del risparmio energetico e delle fonti energetiche alternative che possono essere ripartite nelle quattro macro-aree definite dai seguenti strumenti finanziari (i primi due dei quali vengono riproposti a completamento della positiva esperienza condotta nella precedente programmazione): SAVE - dedicato all'efficienza energetica (75 Meuro); ALTENER - dedicato alla promozione delle energie rinnovabili (86 Meuro); STEER - in applicazione del «Libro Bianco sulla politica comune dei trasporti», promuove azioni mirate agli aspetti energetici dei trasporti (35 Meuro); COOPENER - promuove la cooperazione internazionale sui temi dell'energia e dell'energia applicata ai trasporti (19 Meuro). Tutte le azioni sono rivolte a controllare la dipendenza energetica dell'Unione e a lottare contro il cambiamento climatico.
Programma Comunitario LIFE	Attori dello sviluppo locale con particolare riferimento agli Enti territoriali e al no-profit	Il Programma Comunitario LIFE è il classico strumento di incentivazione delle politiche ambientali e di sperimentazione e promozione delle buone prassi nell'ambiente. Esso consente di finanziare alcune tipologie di interventi - rientranti negli obiettivi del Sesto Programma d'Azione per l'Ambiente - proposti da organismi dei Paesi membri o che abbiano attivato le procedure di adesione all'U.E. e che abbiano sottoscritto il protocollo di intesa LIFE. Tali singole tipologie di interventi devono afferire ad una delle tre aree tematiche previste dalla Commissione: Life NATURA - riguarda azioni finalizzate alla conservazione degli habitat naturali e della fauna e flora selvatiche di interesse per l'UE (700 progetti finanziati fino ad oggi); Life AMBIENTE - riguarda azioni dimostrative innovative per le attività economiche e gli Enti locali, nonché azioni preparatorie a sostegno della legislazione e delle politiche comunitarie (1.199 progetti finanziati fino ad oggi); Life PAESI TERZI - riguarda l'assistenza tecnica a paesi terzi che si affacciano sul mar Mediterraneo e sul mar Baltico (161 progetti finanziati fino ad oggi).
Agenda 21 Locale	Enti Locali e loro Consorzi o Unioni	Il Programma ha acquistato estrema notorietà in Italia, consentendo alle Pubbliche Amministrazioni di pianificare azioni di sviluppo sostenibile sul proprio territorio in parte indirizzate dalle linee generali dello strumento. Tra le azioni ammissibili a finanziamento possono ricordarsi quelle di coinvolgimento degli attori locali, la redazione di rapporti sullo stato dell'ambiente dei territori interessati, nonché la redazione di studi e linee guida per la messa a punto di prescrizioni normative e di strumenti amministrativi ed economici, quali regolamenti, bandi, incentivi o disincentivi per l'attuazione delle azioni del piano. Va osservato che Agenda 21 è un documento di intenti ed obiettivi programmatici su ambiente, economia e società sottoscritto da oltre 170 paesi di tutto il mondo, durante la Conferenza su Ambiente e Sviluppo (UNCED) svoltasi a Rio de Janeiro nel 1992. Il programma ammette a cofinanziamento due distinte categorie di intervento finalizzate a «stimolare un numero sempre maggiore di Enti locali e di Enti di gestione delle aree protette verso l'attivazione del processo di Agenda 21 locale» ed a «sostenere l'attuazione dei processi già avviati».
INTERREG III Asse 2	Soggetti Pubblici e ONG	Si tratta di un Programma di Iniziativa Comunitaria che, per quasi 10 anni, ha rappresentato il punto di riferimento delle politiche di cooperazione transnazionale tra i Paesi aderenti all'U.E. ed i Paesi terzi. L'Unità di ricerca ha focalizzato l'analisi sui programmi INTERREG A e l'INTERREG B, rivolti a differenti strategie di integrazione e cooperazione transnazionale ma, ai nostri fini, accomunati dall'inclusione tra gli obiettivi generali del PIC dello «sviluppo della cooperazione per valorizzare, tutelare e migliorare le condizioni ambientali e qualificare il sistema socio-sanitario». All'ambiente e alla Sanità è dedicato un intero Asse finanziario (l'Asse 2) i cui interventi devono essere attivati su entrambi i Paesi interessati dal Programma e vengono generalmente affidati all'iniziativa e alla gestione delle Amministrazioni pubbliche, delle Università e loro consorzi, delle autorità dei parchi e delle aree protette e delle ONG.
Legge 598/94	Imprese	La legge n. 598/94, tra le sue misure, contempla incentivi per programmi di investimento in materia di tutela ambientale. Le piccole e medie imprese industriali intenzionate ad investire in tali iniziative possono pertanto usufruire di apposite agevolazioni (non cumulabili con altre agevolazioni creditizie comunque denominate) dirette a contribuire all'installazione di dispositivi per il trattamento ed evacuazione dei rifiuti inquinanti o di controllo dello stato dell'ambiente; ovvero a realizzare opere per la protezione dell'ambiente da calamità naturali, interventi per la razionalizzazione degli usi dell'acqua potabile, laboratori ed attrezzature di ricerca per la protezione dell'ambiente. Sono altresì agevolabili la fabbricazione di attrezzature ed apparecchiature destinate alla protezione dell'ambiente, l'installazione di impianti ed apparecchiature anti inquinamento in stabilimenti industriali, la creazione di capacità produttive di sostanze sicure da impiegare nel ciclo produttivo in sostituzione di sostanze inquinanti o nocive; la conversione e modifica di impianti o processi produttivi inquinanti in impianti o processi produttivi sicuri; l'eliminazione dell'impiego dal ciclo produttivo di sostanze inquinanti o nocive, nonché la delocalizzazione per esigenze ambientali.

### 6.3. Considerazioni conclusive in ordine agli incentivi finanziari per l'ambiente

L'ampiezza e copiosità degli istituti elencati permettono dunque di affermare che l'accesso ai finanziamenti pubblici, in situazioni di esiguità delle risorse finanziarie disponibili, costituisce il motore propulsivo della sensibilità ambientale delle Pubbliche Amministrazioni stimolandone il partenariato con imprese e organismi del Terzo Settore.

Le informazioni esposte in tabella consentono infatti di constatare la netta prevalenza, tra i sussidi esaminati, delle misure di supporto finanziario riservate al settore pubblico, la cui propositività e la cui capacità progettuale divengono presupposti essenziali dell'accesso ai fondi.

L'analisi condotta ha però evidenziato da un lato la scarsa prontezza delle autonomie locali di rispondere agli avvisi pubblici<sup>75</sup>, dall'altro una relativa rigidità degli strumenti finanziari i quali, soprattutto se di grandi dimensioni e di ampia portata territoriale, possono denotare scarsa attitudine all'adattamento a specifiche situazioni territoriali. Seppure programmati di concerto tra gli Stati membri e basati su di una progettualità diffusa sul territorio<sup>76</sup>, raramente tali fondi e le loro procedure di erogazione vengono infatti adattate al variare delle dinamiche dello sviluppo locale, essendo relegate a complessi e farraginosi iter burocratici le lievi modifiche di una disciplina generalmente definita a livello comunitario e riferita a lunghi periodi temporali (solitamente i 6 anni del QCS 2000-2006).

Va ancora osservato che le agevolazioni finanziarie sono delimitate nel tempo<sup>77</sup> e generalmente vengono concentrate in aree depresse o in ritardo di sviluppo, con la conseguenza che la valutazione della loro capacità di promuovere lo sviluppo sostenibile dovrebbe essere condotta con prevalente attenzione alle misure c.d. «orizzontali», le uniche applicabili sull'intero territorio dell'Unione Europea.

All'interno di tale ristretto campo d'indagine deve però rilevarsi discontinuità nell'erogazione e (relativa) debolezza delle risorse dedicate all'ambiente che, solo se sommate ad una responsabile pianificazione effettuata a livello locale e ad investimenti complementari basati su risorse endogene, possono rivelare concreta efficacia.

Difficoltà emergono, peraltro, nella fase applicativa dei finanziamenti alle imprese dal momento che la loro disciplina prevede generalmente oneri accessori (ad es. occupazionali) che rendono particolarmente gravosa la realizzazione dell'intervento ammesso a contributo.

A ciò si aggiungono i gravi limiti delle attività di controllo e monitoraggio dello stato degli investimenti, tendenzialmente affidate ai già oberati Stati membri.

<sup>75</sup> Di cui deve denunciarsi l'irrazionale cadenza temporale con la frequente coincidenza dei termini massimi di presentazione delle proposte con periodi festivi o feriali durante i quali l'azione amministrativa è ovviamente indebolita.

<sup>76</sup> Si pensi ai Programmi Integrati già ricordati la cui fase attuativa è preceduta da una progettazione di dettaglio affidata ai beneficiari diretti e indiretti delle misure che li alimentano.

<sup>77</sup> A ciò si somma la prevedibile contrazione dei flussi finanziari verso le nostre Regioni conseguente alle scelte di politica economica Europea che hanno indotto la Commissione a indirizzare risorse (in misura sempre crescente) verso i Paesi di recentemente adesione (che, lo ricordiamo, rappresentano solo una parte, per quanto significativa, di quelli vigenti).

## 7. Raffronto tra le differenti categorie di agevolazioni e preferenza per gli incentivi fiscali nelle politiche di Governo sostenibile del territorio

Accanto alle illustrate difficoltà, che emergono sia dal raffronto tra i principi dell'ordinamento e gli incentivi fiscali a carattere ambientale, che dalla relativa lentezza del processo di affermazione dell'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali, l'analisi pone dunque in evidenza i tipici limiti delle agevolazioni finanziarie.

Vanno tuttavia evidenziati alcuni fattori che, anche alla luce dei lineamenti evolutivi della materia, ci inducono a prediligere l'impiego della leva fiscale nel Governo sostenibile del territorio<sup>78</sup>.

Prescindendo da ogni valutazione sulla particolare efficacia delle norme tributarie e sulla immediata percezione collettiva dei loro effetti<sup>79</sup>, va preliminarmente osservato che la possibilità di modulare il prelievo attraverso istituti di favore fiscale consente allo Stato e (auspicabilmente) agli altri Enti territoriali di meglio apprezzare le differenti modalità attraverso cui i cittadini contribuiscono alla realizzazione dei precetti costituzionali.

L'eccezionale tensione esistente tra le esigenze dello sviluppo socio economico e il rispetto dell'ecosistema, peraltro, impedisce di assegnare all'azione pubblica la leadership nella realizzazione delle condizioni ottimali per uno sviluppo sostenibile e affida, al contrario, un ruolo fondamentale agli altri attori dello sviluppo locale. Sono del resto palesi sia l'influenza che le abitudini umane e imprenditoriali esercitano sulle vicende dell'ambiente, sia l'influenza che le scelte fiscali esercitano su tali abitudini.

Nel sistema attuale assume particolare importanza, pertanto, la razionalizzazione dell'ordinamento tributario e la corretta modulazione dei suoi istituti, tale da stabilire un aggravio fiscale di carattere sanzionatorio nei confronti di chi pone in essere attività contrarie agli interessi collettivi e benefici diretti (in forma di esenzioni, deduzioni e regimi sostitutivi) a vantaggio di chi opera nella direzione auspicata dalla società.

Sembrano del resto ormai maturi i tempi per superare il timore che il differente trattamento di situazioni analoghe possa vulnerare la coerenza del sistema tributario<sup>80</sup>, anche in considerazione di una cronica insufficienza di risorse finanziarie che induce gli attori dello sviluppo locale ad attivare ogni forma di contributo alla realizzazione dell'interesse ambientale. I trattamenti di favore fiscale, infatti, stimolando comportamenti che costituiscono efficaci rimedi all'inerzia pubblica o all'eccessiva rigidità che la sua

<sup>78</sup> Coerentemente a quanto affermato e ampiamente condiviso in Parlamento dagli estensori della proposta di delega al Governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile, i quali affermano che «...la fiscalità ecologica ... viene considerata dalla teoria economica come uno tra gli strumenti maggiormente apprezzabili sia sul piano dell'efficacia ambientale sia su quello dell'efficienza economica, in quanto consente, attraverso l'internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, di ridurre l'entità dell'inquinamento prodotto (con conseguente riduzione dei costi economici) correggendo, altresì, le distorsioni esistenti sul mercato per l'uso eccessivo delle risorse naturali, nonché le distorsioni della concorrenza derivanti dagli indebiti vantaggi competitivi dell'inquinamento per le aziende che producono con minori livelli di internalizzazione dei costi».

<sup>79</sup> Circostanze, queste, che appaiono riferibili ad ogni settore dell'intervento pubblico ma che assumono particolare importanza proprio nella salvaguardia delle risorse naturali e nella tutela della salute.

<sup>80</sup> Il "vulnus" esisteva in una condizione di sufficienza delle risorse finanziarie. Non può invece continuare ad esistere in una fase (quella odierna) in cui la limitatezza delle risorse endogene e dei trasferimenti erariali pone le autonomie locali in condizione di dover individuare una scala gerarchica delle esigenze dei cittadini. In un sistema in cui «la coperta è troppo corta» diminuisce la centralità della giustificazione sul piano giuridico di una scelta impositiva, atteso che, sul piano pratico, i suoi effetti produrranno comunque situazioni di disuguaglianza: alcune aspettative saranno soddisfatte, altre no. E tale scelta dipenderà (entro l'invalidabile limite dei servizi pubblici essenziali) dalla mera discrezionalità politico-amministrativa degli organi di governo locale.

azione diretta incontra, impediscono proprio il verificarsi di situazioni di effettiva disuguaglianza, giungendo finanche a correggere, sul versante dell'obbligazione tributaria, la sperequazione che si realizza in altri settori del diritto per effetto di rigidi vincoli ed obblighi di *facere* gravanti su talune imprese ad elevato impatto ambientale.

Non essendosi rilevata alcuna sovrapposizione tra le agevolazioni fiscali e quelle finanziarie<sup>81</sup>, può concludersi affermando che gli istituti tributari, in questo contesto, realizzano l'opportuna convergenza degli investimenti pubblici con le spese private.

Quanto, infine, agli interessanti esperimenti di esercizio dell'autonomia finanziaria a livello locale, sia consentito di affermare che alla rinuncia del libero utilizzo dei tributi locali nella promozione dello sviluppo sostenibile, sembrerebbe corrispondere la tendenza degli Enti locali ad introdurre nuove prestazioni imposte a carattere non fiscale la cui (odierna) proliferazione tradisce la continua crescita del fabbisogno finanziario.

Queste prestazioni - che traggono fondamento in sempre più vaghi riferimenti a norme ordinarie strumentali ad evitare la declaratoria di incostituzionalità *ex art. 23 Cost.* - consentono all'Ente territoriale di esercitare una piena potestà sul piano delle pretese extra-fiscali<sup>82</sup>, con ciò rendendo ancor più difficoltoso il giudizio dell'interprete in ordine alla possibile violazione del primo co. dell'art. 53 Cost.

Caso emblematico di tale nuova tendenza è rappresentato dalle Zone a Traffico Limitato (Z.T.L.), la cui istituzione è stata collegata ad una norma del Codice della Strada, ma la cui natura ed i cui effetti sul piano applicativo non differiscono di molto da quelli della tassa (pur potendosi escludere, quantomeno sotto il profilo giuridico, la perfetta coincidenza<sup>83</sup>).

La crescita della spesa pubblica per servizi ai cittadini, del resto, è continua e pone le autonomie locali di fonte alla responsabilità di dover individuare risorse sufficienti al finanziamento dell'azione amministrativa.

Ove si intendesse inibire il ricorso all'agevolazione fiscale, la cui legittimazione sul piano giuridico - è bene tenerlo a mente - impone quantomeno un'attenta valutazione della meritevolezza di tutela e dell'importanza dell'interesse alla cui soddisfazione la misura di favore è orientata, si indurrebbero gli Enti responsabili della gestione dei servizi pubblici (ivi compreso quello costituente oggetto della presente indagine) a ricorrere a forme di prelievo che, sul piano della valutazione degli interessi in gioco, possono esimersi da qualsiasi verifica (se non di natura meramente politica).

In altri termini, nell'invarianza (*rectius*, crescita) del fabbisogno finanziario degli Enti territoriali, ad una contrazione del prelievo fiscale non può che corrispondere l'espansione di altre forme di concorso alle spese pubbliche, con il rischio di sottrarre le scelte amministrative a principi generali di coordinamento correlati a precetti costituzionali la cui corretta applicazione nell'ambito del diritto tributario rappresenta il risultato, ormai acquisito, di complesse elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali, ma la cui adattabilità ai nuovi esperimenti finanziari potrebbe generare, almeno nella fase iniziale, problemi di non lieve entità.

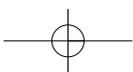
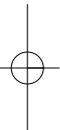
<sup>81</sup> Sia per una tendenziale differenza dei soggetti beneficiari, sia per l'enormità del fabbisogno finanziario che il ripristino di accettabili condizioni ambientali richiederebbe (in considerazione del quale il cumulo di incentivi difficilmente assume caratteri di irrazionalità).

<sup>82</sup> Sulla cui qualificazione si veda, diffusamente, DEL FEDERICO, *Tasse, tributi Paracomutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

<sup>83</sup> Anche a tale proposito, DEL FEDERICO, L., *Tasse, tributi Paracomutativi e prezzi pubblici*, op. cit.

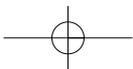
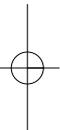
## Bibliografia

- BATTISTONI FERRARA, *Capacità contributiva (Voce)*, in *Enc. Dir., App.*, Milano, 1999.
- BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, II, 1, Milano, 1957.
- BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
- D'AMATI, *A agevolazioni ed Esenzioni Tributarie, (Voce)* in *Noviss. Dig. It., App.*, 1980, 153.
- D'AMATI, *Ambiente e fisco nella emersione progressiva*, in AA.VV., *L'emersione del lavoro irregolare*, Bari, 2002.
- D'AMATI, *Diritto Tributario*, Vol. I, Bari, 2003.
- D'AMATI, *Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in DPT, 1968, I, 465.
- D'AMATI, *I benefici fiscali per l'industrializzazione del Mezzogiorno nel quadro della teoria giuridica delle esenzioni*, in DPT, II, 1964, 418.
- D'AMATI, *Progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973.
- DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. Loc.*, 2003, 509.
- DEL FEDERICO, *Tasse, tributi Paracomutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.
- DE MITA, *Capacità Contributiva (Voce)*, *Digesto, Sez. Comm.*, II, Milano.
- DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 2315.
- FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003.
- FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 2250.
- FICARI, *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1226.
- FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.
- FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* I, 1998.
- FORTE, *Note sulle norme costituzionali tributarie italiane*, in *Jus*, 1957, 382.
- GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, 2007.
- GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, 585.
- GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 2271 e ss..
- GALLO, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 387.
- GALLO, *Riforma fiscale ed autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali*, in *Il Fisco*, 2002, 14556.
- GALLO-MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, 115.
- GIANNINI, A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto tributario*, Torino, 1956.
- GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1165.
- GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1949, 15.
- GUARINO, *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *Scritti di diritto pubblico dell'economia e di diritto dell'energia*, Milano, 1962, 125.
- LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.
- LECCISOTTI, *Considerazioni a margine del cosiddetto federalismo fiscale*, in DPT, 2002, I, 341.
- MEALE, G., *Governo delle Regioni e poteri locali*, Bari, 2003.
- MOSCHETTI, (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- PAPARELLA, *Possesso di Redditi ed Interposizioni Fittizia*, Milano, 2000.
- PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario* (a cura di) Amatucci, Padova, 2001.
- PICCIAREDDA-SELICATO, P., *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoria jurídica de la exención tributaria* Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- SANTACROCE-PROCIDA, *I regimi agevolativi e il divieto di aiuti di Stato*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, coordinato da DI PIETRO, Roma, 2003, II, 953.
- STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. Trib.*, 1999, 1496.
- RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2003, 332.
- TERRACCIANO, *Tributi locali: lo Stato invade il campo delle Regioni*, in *Guida al Diritto*, Il Sole 24 Ore, n. 4/2003, 120.
- UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959.



## SEZIONE IV

# *Imposta ecologica a tutela dell'ambiente e limitazione delle esternalità*



## Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali

Luigi Ferlazzo Natoli  
Andrea Buccisano

SOMMARIO: 1. Premessa metodologica - 2. Tributo ambientale o con funzione ambientale extrafiscale - 3. Il tributo ambientale nell'Unione europea - 4. Tributo ambientale e principio di capacità contributiva - 5. Relazione causale tra fattore inquinante e presupposto del tributo - 6. Presupposto ambientale e forza economica - 7. Costo sociale dell'inquinamento e capacità contributiva.

### 1. Premessa metodologica

La configurazione dell'ambiente, e la sua tutela, come «valore costituzionale» sono un dato acquisito sia sul piano dell'ordinamento interno che su quello dell'ordinamento comunitario<sup>1</sup>.

Le politiche di tutela dell'ambiente<sup>2</sup> consistono, tradizionalmente, nella predisposizione di strumenti giuridico-amministrativi di regolamentazione diretta, con l'imposizione di limiti e controlli sulle attività inquinanti, incidenti direttamente sul comportamento degli operatori<sup>3</sup>. Con la regolamentazione amministrativa vengono stabiliti *standards* di inquinamento sostenibile, cioè limiti di inquinamento coerenti al livello di tutela ambientale che si vuole realizzare. Questi metodi si sono, però, rivelati costosi e poco efficaci sotto il profilo della tutela dell'ambiente<sup>4</sup>, e, avendo come

<sup>1</sup> Sulla rilevanza giuridica dell'ambiente come valore costituzionale v., tra gli altri, CECCHETTI M., *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, 2000, p. 6 ss. e *passim*; CARAVITA B., *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, 2001, p. 19 ss., 37 ss., e *passim*; CARAVITA B., *Costituzione, principi costituzionali e tecniche di normazione per la tutela dell'ambiente*, in AA.VV., *Ambiente e diritto*, I, Firenze, 1999, p. 175 ss.; CORDINI G., *Diritto ambientale comparato*, Cedam, 2002, p. 78 ss. e *passim*.

Sulla tutela dell'ambiente come valore costituzionale nell'ordinamento tedesco, v. GLERIA L., *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in "Riv.dir.trib.", 2003, p. 602 ss.

Un valore costituzionale esprime un interesse ad elevato tasso di condivisione nel contesto sociale, e ad alto tasso di indeterminazione. L'attuazione di un valore costituzionale impone di utilizzare la tecnica del "bilanciamento" con altri valori costituzionali che possano confliggere o essere lesi dalle esigenze di tutela dell'ambiente.

<sup>2</sup> Sull'evoluzione delle politiche pubbliche in materia ambientale e sul necessario «impiego di strumenti innovativi sia dal punto di vista della spesa sia sotto il profilo fiscale», v. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Cedam, 2001, p. 157 ss., ed ivi ampi riferimenti alla letteratura ambientale sotto il profilo economico, giuridico e socio politico.

<sup>3</sup> Tali meccanismi, comunemente definiti di *command and control*, consentono di incidere direttamente sul comportamento degli operatori attraverso l'imposizione di limiti e controlli sulle attività inquinanti. V. PERRONE CAPANO R., *op. loco ult. cit.*

<sup>4</sup> Tali criteri non incentivano la ricerca di processi produttivi meno inquinanti né favoriscono la diffusione di consumi sostitutivi che abbiano minore incidenza sull'ambiente. Cfr. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 158.

È appropriata l'osservazione che «in alcuni casi i divieti, gli obblighi e i permessi che costituiscono l'essenza degli strumenti di regolamentazione, possono rivelarsi inefficaci, anche in termini di difficoltà dei controlli che tali imposizioni comportano». V., DI PACE M., *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in "Riv.dir.trib.int.", 2002, p. 170, ove si afferma anche che con la tassazione dei prodotti e processi inquinanti è possibile incentivare il raggiungimento di risultati migliori (minore inquinamento) rispetto agli strumenti di regolamentazione amministrativa che fissano limiti *standards* di inquinamento sostenibile.

destinatari principalmente le attività produttive, incidono in misura ridotta sulle abitudini della collettività<sup>5</sup>.

Una valida alternativa è costituita dall'utilizzo di strumenti economici per la tutela dell'ambiente<sup>6</sup> «che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati», tra i quali assumono particolare rilievo quelli compresi nella categoria «tasse (o imposte) e tariffe, che possono avere funzione dis/incentivante o di gettito o entrambe» (definizione OCSE)<sup>7</sup>.

L'approccio economico<sup>8</sup> alla questione ambientale si basa sul postulato che i fenomeni inquinanti e dannosi per l'ecosistema costituiscono rilevanti diseconomie esterne dell'attività dell'uomo<sup>9</sup> (alla stregua di costi della produzione), con riferimento ai quali è necessario predisporre degli strumenti che consentano di «internalizzare le cosiddette esternalità ambientali», agendo «sul costo dei prodotti inquinanti al fine di indirizzare le scelte dei consumatori»<sup>10</sup>.

## 2. Tributo ambientale o con funzione ambientale extrafiscale

Nell'ambito delle azioni economiche a tutela dell'ambiente<sup>11</sup>, l'utilizzo dello strumento fiscale («tributo ambientale») ha tradizionalmente la funzione principale di reperimento di risorse finanziarie destinate ad essere utilizzate per la salvaguardia dell'ambiente, ovvero di misura economica (concorrente con altre) di indirizzo delle scelte dei consumatori. In questa ottica il tributo (ambientale o con finalità ambientale extrafiscale), si qualifica principalmente come misura economica di intervento sulle c.d. dise-

<sup>5</sup> Sulla c.d. «regolamentazione diretta» fondata sulla coercizione degli individui, v. PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, 1996, p. 2 ss., ove si rileva «l'inefficienza dei sistemi di tutela ambientale basati solo (o principalmente) sulla regolamentazione diretta».

<sup>6</sup> V. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 126, il quale auspica «l'individuazione di nuovi strumenti di intervento in campo ambientale, che affianchino ridimensionandole, le tradizionali politiche amministrative di regolamentazione diretta, con nuovi strumenti economici basati sull'impiego di incentivazioni finanziarie e sulla diffusione di imposte ambientali».

<sup>7</sup> Sulla definizione OCSE di strumenti economici volti alla tutela ambientale (tra i quali anche i tributi) v. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in «Rass.trib.», 1999, p. 115 ss.

V. anche FERLAZZO NATOLI L. - DE DOMENICO F., *Contributo per una programmazione economico sociale della provincia di Messina*, Messina, 1993, p. 49. L'Autore rileva che l'introduzione di «misure concernenti tasse ambientali ed interventi a fini ambientali» (legge finanziaria per il 1990) ha l'obiettivo di «disincentivare e orientare alcune attività produttive alle quali sono associate significativi effetti di degrado ambientale», ma ritiene che «più interessante rispetto alle c.d. tasse ambientali (anche perché la loro evasione vanificherebbe l'obiettivo della tutela dell'ambiente) appare la legislazione basata sugli incentivi per le imprese che si muovono secondo le regole di salvaguardia della salute pubblica». PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 162, ricorda che «tradizionalmente la politica economica ambientale ha privilegiato l'applicazione di un sistema di agevolazioni fiscali e di contributi, rispetto all'impiego di imposte».

<sup>8</sup> Cfr. OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam, 1979, p. 15 ss. e *passim*. V. anche DI PACE M., *La tassazione ambientale*, cit., p. 170. L'Autore osserva che gli «strumenti di carattere economico, come la tassazione ambientale, puntando a modificare gli elementi stessi di convenienza che presidono le scelte di produzione e consumo, possono rivelarsi più efficaci a raggiungere gli obiettivi» di tutela ambientale.

<sup>9</sup> Sul rapporto tra ambiente ed attività economiche come caso tipico di «fallimento del mercato» da risolvere con interventi (da parte dello Stato) finalizzati a controllare le crescenti diseconomie ambientali, v. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 160 ss.

<sup>10</sup> Sull'inquinamento come diseconomia esterna e i prelievi a carico dell'inquinatore, ed in generale sul tema dell'imposta ecologica si rinvia a OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, cit., p. 7 ss. e *passim*.

<sup>11</sup> Per uno schema degli strumenti economici a fini ambientali cfr. DI PACE M., *La tassazione ambientale*, cit., p. 168-169.

conomie esterne in materia ambientale (“esternalità ambientali”), indotte dal fatto che gli effetti di inquinamento ambientale di determinate condotte economiche provocano aumenti di costo per i terzi e non per coloro che le pongono in essere, e costituiscono, quindi, costi sociali<sup>12</sup>.

Il concetto di tributo ambientale<sup>13</sup> è, tuttora, di difficile definizione. La sua elaborazione deve tener conto degli studi condotti in ambito comunitario, nonché dei principali contributi della dottrina; quanto, poi, alla fiscalità ambientale all'interno del sistema tributario italiano, l'indagine non può prescindere da una attenta valutazione dei principi costituzionali in materia, con particolare riferimento al principio di capacità contributiva<sup>14</sup>.

La difficoltà di definizione deriva in parte dalla disomogeneità tra le misure di natura economico fiscale che sono adottate nei paesi che hanno istituito nel proprio ordinamento imposte ambientali<sup>15</sup>, ma anche dall'utilizzo della leva fiscale per perseguire in modo indiretto un obbiettivo ambientale extrafiscale<sup>16</sup>, modellando, così, non un'imposta ambientale o ecologica, bensì un tributo con funzione ambientale o a vocazione ambientale<sup>17</sup>, nel quale il bene ambiente e la sua tutela, correlata a beni o comportamenti che provocano un danno all'ecosistema in termini di inquinamento o de-

<sup>12</sup> «La tutela ambientale rappresenta solo una funzione politico-sociale a cui può essere piegato un tributo», agendo sulla destinazione del gettito o sulla sua misura (aliquota). Cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 117-118. Gli autori rilevano che in uno schema siffatto «la funzione economico-ambientale rimane estranea al presupposto del tributo, rilevando solo come finalità extrafiscale», e che se «il tributo ambientale viene visto dal lato della sua funzione politico-sociale di strumento di tutela ambientale, il bene ambiente rimane necessariamente estraneo alla fattispecie tributaria, al presupposto del tributo, potendo solo configurarsi tributi di scopo». V. anche MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale*, in “La fin.loc.”, 2004, p. 32 ss.

<sup>13</sup> Come osserva PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 165, «rientrano nell'ambito della fiscalità ambientale, secondo lo schema elaborato dall'OCSE per la classificazione degli interventi economici a rilevanza ambientale, tutti quegli strumenti, imposte, tasse, tariffe, canoni, contributi ecc. dovuti dal produttore inquinatore, ovvero dal semplice utilizzatore, al fine di contribuire a prevenire, eliminare o ridurre una determinata attività inquinante».

<sup>14</sup> Sul punto v. ampiamente SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, in PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, cit., p. 97 ss.; PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 131 ss., 140 ss.; MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in “Fin.loc.”, 2004, p. 32 ss.

<sup>15</sup> Cfr. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 131 ss., 166.

<sup>16</sup> È «costituzionalmente possibile l'utilizzo dello strumento fiscale a fini economici, sociali, redistributivi ed extrafiscales in genere», come osserva MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in “Enc.giur. Treccani”, Roma, 1988, p. 10-11, sia pure nel rispetto di ben precisi limiti, tra i quali il requisito necessario dell'esistenza di una capacità economica in capo al soggetto passivo.

Sullo studio dell'extrafiscale v. anche LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in “Trattato di diritto tributario”, diretto da A. AMATUCCI, vol. I, Padova, 1994, p. 401 ss. E 412 ss., il quale rileva che le ragioni di ordine sia fiscale che extrafiscale normalmente interferiscono, in maniera praticamente inestricabile, nella concreta disciplina dei tributi, precludendo ogni possibilità di operare valide distinzioni contenutistiche, in dipendenza delle finalità perseguite».

<sup>17</sup> V. per tutti SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 97 ss., 101, secondo il quale «i prelievi coattivi di ricchezza che assumono il fattore ambientale a loro elemento strutturale non sempre si richiamano ad esso per individuare il presupposto del tributo, ma spesso vi fanno ricorso per definirne aspetti pur essenziali ma da questo sostanzialmente diversi», tanto che «può addirittura pensarsi all'ambiente come presupposto negativo dell'imposizione quando il tributo viene escluso o ridotto per il raggiungimento di finalità ambientali»; GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 118 ss., 121 ss., ove si afferma che la tutela dell'ambiente, finalità sociale per sua natura extrafiscale, è, in questi casi, effetto economico (sperato) estraneo alla fattispecie giuridico tributaria; PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 166-167, il quale ritiene che «coesistono, accanto ad obiettivi di gettito, anche fini diversi, extrafiscales, che rappresentano un elemento imprescindibile nelle politiche di prelievo contemporanee».

generazione o alteramento o riduzione delle risorse naturali, sono estranei alla struttura della fattispecie imponibile e privi di collegamento con la capacità contributiva manifestata alla quale commisurare il prelievo<sup>18</sup>.

Così, anche in ambito comunitario, si rischia di confondere e sfumare la differenza tra un tributo con finalità ambientale extrafiscale ed un'imposta ambientale, 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 renderla un mezzo ancor più efficace per il perseguimento di un fine sociale extrafiscale di tutela dell'ambiente<sup>19</sup>.

### 3. Il tributo ambientale nell'Unione europea

L'ambiente nella accezione più ampia del termine, e la sua protezione in senso lato, impongono, con sempre maggiore urgenza, rilevanti trasformazioni costituzionali, nella legislazione e nelle attività di governo. La protezione dell'ambiente assume una dimensione universale sopranazionale non solo in quanto relativa a beni che sono patrimonio comune dell'umanità, ma anche per la natura transfrontaliera degli effetti dei fattori di degrado, inquinamento, deterioramento o distruzione di beni ambientali<sup>20</sup>.

In ambito comunitario la protezione dell'ambiente è configurata, nella Costituzione per l'Europa<sup>21</sup>, come uno degli obiettivi dell'Unione che si impegna ad adoperarsi per uno sviluppo sostenibile dell'Europa basato «su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente», e che garantisce nella definizione e nell'attuazione di tutte le politiche «un livello elevato di protezione della salute umana». Sono definiti anche, in via programmatica, gli obiettivi e gli scopi delle politiche dell'Unione in materia di ambiente, mirate alla salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, alla protezione della salute umana, alla utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, e fondate «sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente e sul principio "chi inquina paga"»<sup>22</sup>.

La codificazione dei principi sostanziali (costituzionali) in materia di ambiente nel Trattato<sup>23</sup> e la considerazione della sua tutela tra gli obiettivi prioritari dell'azione comunitaria, sono accompagnate dalla previsione di programmi di azione comunitari in materia di ambiente<sup>24</sup> e da altri atti comunitari che sviluppano ulteriormente i principi, gli ambiti, gli strumenti ed i settori prioritari delle politiche ambientali comunitarie<sup>25</sup>.

<sup>18</sup> In tema di capacità contributiva e sistema tributario, nonché sul presupposto di fatto nella teoria della capacità contributiva, v. FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, p. 1 ss., 31 ss. e *passim*; Id., *Presupposto di fatto del tributo*, in "Enc.giur. Treccani", Roma, 1991, XXIV, p. 1 ss.; Id., *La fattispecie tributaria*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, II, p. 53 ss.

<sup>19</sup> Sul superamento della mera giustificazione extrafiscale dei tributi ecologici e la possibile previsione anche di tributi con presupposto ambientale v. ALFANO R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in "Tributi impresa", 2004, p. 19 ss.

<sup>20</sup> Sulla dimensione universale della questione ambientale v. CORDINI G., *Diritto ambientale comparato*, cit., p. 7 ss., 21 ss.

<sup>21</sup> Trattato che adotta una *Costituzione per l'Europa*, firmato a Roma il 29 ottobre 2004, art. I-3 e III-278.

<sup>22</sup> *Costituzione per l'Europa*, art. III-233.

<sup>23</sup> Dal Trattato sull'Unione europea di Maastricht, al Trattato di Amsterdam, fino alla Costituzione per l'Europa.

<sup>24</sup> V. le linee della politica comunitaria per il decennio 2001-2010, contenute nel VI programma comunitario di azione in materia di ambiente, Decisione n. 1600/2002 in G.U.C.E. L 242 del 2002.

<sup>25</sup> Sull'azione comunitarie in materia di ambiente dalle sue origini v. CARAVITA B., *Diritto dell'ambiente*, cit., p. 89 ss.

Nell'ultima decade, in ambito comunitario e nazionale, si sono moltiplicati gli studi, le ricerche e i documenti, dai quali emerge la crescente importanza ed efficacia degli strumenti economici (e fiscali in specie) nella pianificazione delle strategie e nell'attuazione delle politiche ambientali<sup>26</sup>.

È evidente la preferenza accordata agli strumenti economici e fiscali<sup>27</sup> rispetto a quelli di regolamentazione diretta<sup>28</sup> per la attuazione delle politiche di tutela dell'ambiente<sup>29</sup>.

Il nostro interesse è rivolto principalmente agli studi europei finalizzati ad individuare una definizione generale in via teorica di tributo ambientale, dai quali prendono spunto gli studiosi per tracciare i contorni normativi della tassazione ambientale come strumento di tutela ecologica. In via generale il tributo ambientale è definito come una prestazione patrimoniale coattiva e non collegata ad una controprestazione, prelevata su una base imponibile considerata di particolare rilevanza ambientale, distinguendo le imposte (*taxes*) non collegate ad una controprestazione in termini di servizi pubblici proporzionata al pagamento, ed i tributi (*fees and charges*) collegati ad un servizio pubblico rapportato al pagamento<sup>30</sup>.

Il tenore di questo concetto manca però di un collegamento con i principi costituzionali in materia fiscale che qualificano il sistema tributario nel nostro Paese, e non prevede un collegamento del prelievo con il fenomeno ambientale inquinante nel senso di utilizzo di quest'ultimo per costruire la fattispecie imponibile e determinare la capacità contributiva ad essa collegata. Le coordinate per assumere il bene ambiente all'interno del presupposto del tributo, al fine di poterlo qualificare a tut-

<sup>26</sup> A proposito degli strumenti economici, per conseguire obiettivi ambientali, quali «le tasse e le imposte ambientali, che, includendo i costi ambientali nei prezzi delle merci e dei servizi, permettono di applicare il principio “chi inquina paga”, i consumatori e i produttori sono indotti «ad assumere un comportamento più compatibile con le esigenze ecologiche». Cfr. *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, “Comunicazione della Commissione”, 1997, in G.U.C.E. 23/7/1997, 97/C 224/04.

Cfr. il Rapporto OECD su *Environmentally related taxes in OECD Countries: issues and strategies*, 2001; i lavori della *Conference on environmental fiscal reform*, Berlin 2002; *Environmental taxes and competitiveness: an overview of issues, policy options, and research needs*, prepared by prof. Stephen Smith, London; *Environmentally related taxes database*, curato dall'OECD e dalla Commissione europea, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>27</sup> “*Environmentally related taxes or fiscal measures*” and “*green tax reforms*”.

<sup>28</sup> “*Command and control regulation*”

<sup>29</sup> Economic instruments «differ from command and control regulation in that they provide an incentive to polluters to modify their production and consumption behaviour via price signals»; «economic agents have the flexibility to choose how to respond to the price signal, and the assumption is that they do so at the lowest costs and therefore efficiently»; command and control regulation «have no incentive to reduce emissions beyond the set limits. In contrast, taxes create a continuous incentive for firms to further reduce polluting emissions, through innovations and restructuring». Cfr. *Discussion paper for Conference on environmental fiscal reform*, Berlin 2002, by Flip de Kam, Groningen University.

<sup>30</sup> Cfr. *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, “Comunicazione della Commissione”, 1997, in G.U.C.E. 23/7/1997, 97/C 224/04, ove si chiarisce che «i termini “tasse e imposte” sono usati per definire tutti i tributi coattivi, non applicati secondo il criterio della controprestazione, il cui gettito è versato direttamente all'erario», affermando che «per essere considerato “ambientale” un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente. Potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili».

Cfr. *Discussion paper for Conference on environmental fiscal reform*, nel quale «environmentally related tax is defined as any compulsory, unrequited payment to general government levied on a tax base deemed to be of particular environmental relevance. Taxes are unrequited in the sense that benefits provided by government to taxpayers are not normally in proportion to their payments. Fees and charges, on the other hand, are examples of required payments to the government. They are levied more or less in proportion to services provided».

ti gli effetti come «tributo ambientale», sono fornite dalla Commissione europea<sup>31</sup> ed elaborate dalla dottrina in relazione ai principi costituzionali in materia tributaria<sup>32</sup>.

Il concetto di imposta ambientale, come importante ed efficiente strumento economico per la protezione dell'ambiente, è elaborato dalla Commissione sulla base del concetto di costo sociale, presupponendo che le tasse ambientali servono ad internalizzare le diseconomie esterne di ogni attività economica che impegna e deteriora beni ambientali liberi. Tra i possibili indicatori utilizzabili per classificare un tributo come ambientale (o meglio per introdurre nell'ordinamento un tributo ambientale) viene privilegiato quello basato sulla possibilità di collegare il prelievo fiscale ad un impatto negativo sull'ambiente scientificamente verificabile, che deve essere posto in relazione alla base imponibile (*tax base*) sulla quale il tributo è applicato.

Pertanto, si ha un tributo ambientale<sup>33</sup> «se l'imponibile è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa che abbia uno specifico e scientificamente provato impatto negativo sull'ambiente, quando è usato o rilasciato»: si intende come impatto negativo sull'ambiente il «deterioramento o la riduzione della scorta di beni ambientali», e l'unità fisica con impatto negativo sull'ambiente che costituisce l'imponibile può essere «una unità di sostanza emessa o una unità di sostanza che causa una emissione o una unità di una risorsa naturale limitata»<sup>34</sup>

#### 4. Tributo ambientale e principio di capacità contributiva

Gli elementi su esposti, utili per qualificare un tributo ambientale, devono poter essere adattati alla specificità costituzionale del nostro sistema tributario<sup>35</sup>.

In questa ottica una definizione dell'imposta ambientale coerente non deve essere centrata sul rapporto tra *base imponibile* ed unità fisica ecologicamente nociva, bensì tra *fattispecie imponibile* o *presupposto* ed unità fisica inquinante. Il tributo ambientale è «caratterizzato da una relazione diretta, causale, fra il suo presupposto e l'unità fisica (emissioni inquinanti, risorsa ambientale, bene o prodotto) che produce o può produrre un danno all'ambiente»<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> Cfr. *Statistics on Environmental taxes*, commissioned by European Commission, prepared by ATW-Forschung prof. Lorenz Jarass, 1996, www.ATW-Forschung.de.

<sup>32</sup> V. per tutti GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 118 ss.

<sup>33</sup> «A tax falls into the category environmental if the tax base is a physical unit (or a proxy for it) of something that has a proven specific negative impact on the environment, when used or released. A negative impact on the environment is a deterioration of hitherto free environmental goods or a reduction of the supply of such goods. This physical unit may be a unit of substance emitted (e.g. 1 kg of NOx) or a unit of a proxy for emissions (e.g. 1 liter of petrol burned in the standard engine or one motor vehicle with a certain emission specification) or a unit of a finite natural resource (e.g. fresh water)».

<sup>34</sup> La Commissione sottolinea che è necessaria una relazione causale tra l'unità fisica assunta come base imponibile/presupposto e l'impatto negativo sull'ambiente, fornendo i criteri per tale valutazione.

<sup>35</sup> V. autorevolmente GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 121 ss.

<sup>36</sup> Così GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 111 ss. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 173 ss., individua nell'orientamento della Commissione una «preferenza verso imposte caratterizzate dalla sussunzione del fine ambientale all'interno dello schema impositivo», il che implica una «necessaria relazione causale tra il presupposto del tributo e le unità fisiche (utilizzo dell'ambiente, consumo di una risorsa ambientale, o di una fonte di energia, produzione di emissioni inquinanti, ecc.) che determinano una compromissione dell'ambiente».

Il tributo ambientale è, quindi, collegato ad un fenomeno inquinante che concorre ad integrarne la fattispecie, ed implica una relazione causale diretta tra unità fisiche (prodotte, consumate o utilizzate) che comportano un deterioramento ambientale o consumo di (unità fisiche di) risorse ambientali scarse, e attività (produttive o di consumo) che ne sono all'origine.

È, pertanto, indispensabile una lettura attenta ed attuale del principio costituzionale di capacità contributiva che governa il nostro sistema tributario, al fine di stabilire quale sia il collegamento necessario tra capacità contributiva e fattore ambientale, che possa giustificare un tributo qualificabile come ambientale<sup>37</sup>.

L'attuazione di una misura economico-fiscale per la protezione dell'ambiente deve avvenire, sempre, in armonia con i principi della precauzione, dell'azione preventiva e della correzione alla fonte<sup>38</sup>. Protezione dell'ambiente vuol dire, quindi, prevenzione del danno (inquinamento) certo e, adottando un criterio precauzionale, intervento anche in caso di rischio di un danno eventuale. Complementare a questi è, poi, il principio «chi inquina paga», ulteriore strumento di prevenzione e di correzione del danno ambientale, visto dalla dottrina «quale tecnica di tutela attuata *ex ante* attraverso norme che fissino livelli di inquinamento insuperabili», ovvero «come reazione riparatoria all'effetto inquinante» anche mediante l'utilizzo di misure economiche fiscali, dirette ad internalizzare le diseconomie esterne ambientali<sup>39</sup>.

L'applicazione del principio chi inquina paga ai tributi ambientali in senso stretto consente di stabilire che il tributo ambientale deve essere collegato ad un «deterioramento sopportabile» dell'ambiente, «possibilmente reversibile» ed «eventualmente riparabile»<sup>40</sup>. Il danno ambientale irreversibile e non sostenibile non può essere assunto a presupposto di un tributo ambientale. È, questo, il confine tra misure fiscali per la tutela dell'ambiente e strumenti giuridico-amministrativi di regolamentazione diretta, che implicano la fissazione di *standards* di inquinamento sostenibile in ragione del livello di tutela e di qualità ambientale che si ritiene non superabile, l'imposizione di limiti e controlli sulle attività inquinanti, ed eventualmente la predisposizione di strumenti sanzionatori<sup>41</sup>.

<sup>37</sup> Cfr. SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 105 ss., il quale basa la sua indagine sull'assunto che «in taluni atti e comportamenti ecologicamente rilevanti si possano rinvenire indici capaci di giustificare l'istituzione di un apposito tributo ovvero di influire sulla quantificazione dell'imponibile o dell'imposta».

V., però, l'autorevole posizione di D'AMATI N., *Ambiente e fisco nella dichiarazione di emersione*, in "Il fisco", 13/2002, p. 1902, il quale afferma che «da respingere, comunque, è l'idea che la tassazione ambientale possa trovare un qualche fondamento nel principio della capacità contributiva. Non sembra possibile, infatti, ricondurre in uno schema costituzionale un'attività che risulti aggressiva per l'ambiente».

<sup>38</sup> Sui principi che orientano le azioni di tutela dell'ambiente, con particolare riferimento all'azione preventiva ed alla precauzione, v. CECCHETTI M., *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, cit., 169 ss.

<sup>39</sup> Per un esame del principio «chi inquina paga» e della sua funzione di internalizzazione dei costi sociali dell'inquinamento, v., tra gli altri, MELI M., *Il principio comunitario "chi inquina paga"*, Giuffrè, 1996, p. 25 ss., 81 ss.; VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass.trib.*, 2003, p. 1616 ss.

<sup>40</sup> Sul danno ambientale come danno sostenibile con riferimento ai tributi ambientali, cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 122 ss.. Nello stesso senso anche VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga"*, cit., p. 1621 ss.

<sup>41</sup> Si potrebbe affermare, paradossalmente, che l'imposta ambientale più efficace è quella che non si applica, ovvero che la sua efficacia è tanto maggiore quanto minore è il suo gettito. È questo il massimo risultato ottenibile in base ai principi di precauzione e prevenzione, con una politica ambientale che incentiva l'impiego di processi produttivi non inquinanti (o poco inquinanti) e favorisce lo spostamento verso consumi (di beni) sostitutivi con il minore impiego possibile di risorse ambientali.

## 5. Relazione causale tra fattore inquinante e presupposto del tributo

Ciò posto, la ricostruzione del concetto di imposta ambientale nel nostro ordinamento non può prescindere da una interpretazione coerente del principio costituzionale di capacità contributiva, e da un esame della problematica individuazione di un indice economico di capacità contributiva all'interno del presupposto (del tributo) ambientale<sup>42</sup>.

La ricerca della corretta qualificazione giuridica di un tributo ambientale non può fermarsi alla asserzione della necessaria sussistenza di una relazione causale tra unità fisica inquinante e presupposto del tributo. Il fenomeno della tassazione ambientale deve essere, necessariamente, inquadrato nell'ambito della relazione tra interesse fiscale e capacità contributiva (come espresso dall'art. 53 Cost.)<sup>43</sup>.

Non è questa la sede per ulteriormente sviluppare il dibattito in merito al contenuto semantico dell'espressione «capacità contributiva», sviluppatosi con la contrapposizione, principalmente, di una dottrina di maggioranza che considera la forza economica elemento basilare ed imprescindibile della capacità contributiva<sup>44</sup>, ed una teoria di minoranza secondo la quale la capacità contributiva che misura il concorso alle spese pubbliche può essere collegata a fatti indice che non esprimono forza economica.

Tale disputa scientifica viene richiamata dalla dottrina che si occupa di fiscalità ambientale, sulla base del dubbio che, in tema di ecotributi «la rilevanza economica del presupposto rimane sullo sfondo e scolorisce mentre appare prevalente l'utilizzo dello strumento fiscale in funzione di tutela generale dell'ambiente»<sup>45</sup>.

Ogni tributo, nell'ordinamento italiano, deve essere giustificato da una manifestazione di capacità contributiva collegata alla sussistenza di un fatto suscettibile in senso lato di esprimere forza economica. Com'è noto non vi è, nell'ordinamento comunita-

---

Dell'imposta ambientale come imposta ad indirizzo extrafiscale nell'ordinamento tedesco si occupa GLERIA L., *Le imposte ambientali*, cit., p. 612 ss. L'Autore rileva che anche un'imposta ambientale (extrafiscale) deve perseguire un fine di gettito, mancando il quale si configura una «imposta di strangolamento», prevista al solo scopo di rendere impossibile il riprodursi della fattispecie, e che si colloca al «confine tra l'uso dell'imposta a fini extrafiscali e l'intervento dello stato mediante strumenti di regolamentazione diretta, per cui laddove un certo comportamento non sia più socialmente accettabile lo strumento costituzionalmente legittimo per intervenire è rappresentato da un comando o da un divieto e non invece da una imposta iugulatoria».

<sup>42</sup> Quale presupposto di un tributo ambientale può essere assunta la produzione di emissioni inquinanti, il consumo di prodotti inquinanti o il consumo di beni ambientali scarsi.

<sup>43</sup> Sui caratteri di fondo ed il bilanciamento tra capacità contributiva ed interesse fiscale, v. per tutti MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, vol. I, Padova, 1994, p. 239 ss.; e, da ultimo, BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 201 e *passim*; Id., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in «Dir.prat.trib.», 2004, p. 1001 ss.

<sup>44</sup> Da ultimo v. FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in «Riv.dir.trib.», 2004, p. 899, 904, a conferma dell'attualità del principio che «per aversi capacità contributiva occorre in primo luogo ed immancabilmente un indice rivelatore di ricchezza ossia una disponibilità di mezzi economici potenzialmente scambiabili sul mercato», pur rilevando che «accanto ad esso molteplici fattori possono influenzare la determinazione quantitativa e la stessa esistenza del debito fiscale».

Su posizioni opposte COCIANI S., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in «Riv.dir.trib.», 2004, p. 823 ss. E 872 ss., il quale nel condurre l'indagine sulla portata del principio di capacità contributiva richiama l'area degli ecotributi come forma di prelievo (fondata sul criterio del beneficio) nella quale sarebbe possibile «misurare il ruolo del singolo all'interno della collettività senza dover ricorrere ad indicatori di natura patrimoniale o, comunque, suscettibili di essere scambiati sul mercato».

<sup>45</sup> Cfr. FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino 2003, p. 50, il quale, però, conclude che «se si attribuisce valore economico al potere di influenzare o modificare l'ambiente ciò consente di trattenere gli ecotributi nell'ambito della fiscalità».

rio, alcun principio assimilabile a quello della capacità contributiva come criterio di riparto del carico fiscale tra i consociati. La questione è rimessa all'apprezzamento del legislatore nazionale, probabilmente anche a causa della mancanza di una fiscalità propria dell'Unione europea che attenua l'interesse comunitario ad avere delle regole proprie in tema di ripartizione della pretesa tributaria.

Tornando all'orientamento (europeo) che qualifica il tributo ambientale in base alla necessaria relazione causale fra l'unità fisica che determina un deterioramento o un danno all'ambiente (quando è usata o rilasciata) e l'imponibile del tributo, il punto è stabilire a quali condizioni l'unità fisica<sup>46</sup>, che determina un danno ambientale, sia valutabile in termini di forza economica nel rispetto del principio di capacità contributiva, in modo tale da poter giustificare l'imposizione di un tributo «ambientale»<sup>47</sup>.

Orbene, una autorevole dottrina, partendo dalla «più classica ricostruzione del principio di capacità contributiva, per cui il presupposto del tributo deve esprimere un'attitudine o forza economica», ha sollevato il dubbio «se tutte le unità fisiche sussumibili a presupposto del tributo ambientale presentino con carattere di generalità tale attitudine o forza economica», e, nella difficoltà di dare una risposta positiva a tale interrogativo<sup>48</sup>, ha ritenuto che la soluzione unitaria al problema della qualificazione del tributo ambientale in termini di manifestazione di capacità contributiva potesse essere «la riconsiderazione del principio di capacità contributiva», proponendo di «abbandonare la tesi ormai consolidata secondo cui l'art. 53 della Costituzione imporrebbe che il presupposto del tributo debba sempre esprimere un'attitudine o forza economica e optare per quelle opinioni minoritarie secondo cui il principio costituzionale di capacità contributiva ammetterebbe anche diversi criteri di collegamento fra il concorso alle spese pubbliche e il presupposto del tributo»<sup>49</sup>.

La giustificazione costituzionale, in rapporto al principio di capacità contributiva, di un tributo ambientale così configurato, deve tener conto della sua struttura tecnico-giuridica di *tassa* (tributo causale collegato alla prestazione di un servizio pubblico di risanamento di un danno ambientale), ovvero di *imposta* (tributo acausale collegato ad un fatto economico espressivo di una unità fisica che determina un deterioramento o un danno all'ambiente)<sup>50</sup>.

<sup>46</sup> Tale unità fisica di riferimento potrebbe essere una unità di sostanza emessa (inquinante) o una unità di sostanza consumata (inquinante) o una unità di risorse naturali scarse.

<sup>47</sup> Si tralascia, qui, di affrontare la questione se «l'unità fisica assunta a presupposto del tributo debba determinare non solo un danno oggettivo all'ambiente, ma un danno all'ambiente che si ripercuota soggettivamente sull'uomo» (sulla base delle teorie ecocentrica o antropocentrica). Cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 135-136 ss.

Sul principio dell'antropocentrismo (in contrapposizione alla teoria ecocentrica o biocentrica) sul piano costituzionale della tutela ambientale, cfr. CECCHETTI M., *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, cit., p. 49 ss.

<sup>48</sup> Per essere, a volte, il c.d. tributo ambientale collegato ad unità fisiche inquinanti (quali le emissioni) difficilmente suscettibili di una valutazione economica.

<sup>49</sup> Così, autorevolmente, GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 134 ss., 138 ss.. Concorda con l'esigenza di «un'interpretazione evolutiva del principio di capacità contributiva, allo scopo di individuare nuove forme di imposizione più aderenti alla realtà di una società caratterizzata da un'economia internazionalizzata e fortemente integrata in Europa» PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 140 ss., il quale esamina il problema alla luce dell'esigenza di garantire un rapporto di coerenza tra principio di capacità contributiva e principio di eguaglianza, e dei caratteri di progressività e di redistribuzione del sistema tributario.

<sup>50</sup> Tale distinzione è ben presente anche nelle indicazioni comunitarie in materia di tributi ambientali (cfr. *Statistics on Environmental taxes*, commissioned by European Commission), laddove si precisa che «the terms "taxes" and "fees" shall be used for all compulsory payments to general government; they are distinguished as follows: taxes: payments which are not associated with return flows of goods or services (unrequited); fees, payments which are associated with return flows of goods or services (required)».

La «tassa ambientale» o, piuttosto, la «tassa con fine ambientale extrafiscale», si legittimerebbe in quanto prelievo coattivo correlato al servizio pubblico di risanamento ambientale richiesto ed utilizzato dai contribuenti, senza che il fatto (danno) ambientale sia assorbito nel presupposto impositivo. Ciò escluderebbe ogni problema di valutazione in termini di capacità economica e/o capacità contributiva del «fatto ambientale»<sup>51</sup>.

È, però, possibile sostenere alternativamente che anche quando «i prelievi fiscali rivolti ad assumere finalità di riequilibrio ambientale» siano modellati sullo schema «dei tributi latamente riconducibili ad un rapporto commutativo», la tassa (ambientale) «deve essere disciplinata nell'osservanza del principio di capacità contributiva»<sup>52</sup>. Non solo i tributi ambientali *tout court* devono essere giustificati in ragione di una manifestazione di capacità contributiva, ma anche i tributi in cui il fine ambientale è extrafiscale e non fa parte del presupposto sono subordinati al principio di capacità contributiva che consente di «graduare l'imposizione in relazione al diverso costo ambientale dell'attività tassata»<sup>53</sup>.

Resta da osservare che sono, comunque, limitate le ipotesi in cui è possibile mettere in relazione un fatto (economicamente valutabile?) che determina un deterioramento o un danno all'ambiente con uno specifico servizio pubblico di risanamento, vuoi perché esso non è stato istituito, vuoi perché sono necessari molteplici servizi ed attività di diversa natura per poter riparare il danno ambientale, vuoi perché il deterioramento dell'ambiente non è scientificamente suscettibile di regressione. Ancor più rilevante è, infine, l'osservazione che il tributo-tassa ambientale collegato esclusivamente ad un servizio pubblico di risanamento del danno ambientale non sembra in linea con l'orientamento della politica dell'Unione europea in materia ambientale, fondata sui principi della «precauzione e dell'azione preventiva», prima ancora che sul principio della «correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente e sul principio «chi inquina paga»»<sup>54</sup>.

## 6. Presupposto ambientale e forza economica

La prospettiva dell'indagine ora esposta concerne l'individuazione dei presupposti necessari perché un fatto in relazione di causalità con una unità fisica che abbia effetti

<sup>51</sup> Sull'insufficienza del tributo ambientale come tassa commutativa a fronte del servizio di risanamento ambientale cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 136 ss. «Qualunque danno ambientale o, meglio, qualunque servizio di risanamento di qualunque danno ambientale potrebbe essere assunto a presupposto del tributo, a prescindere dalla sua rilevanza economica».

<sup>52</sup> Cfr. SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 111-112.

V., in generale, FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., p. 66 ss., sull'orientamento che nega rilevanza tecnico-giuridica alla distinzione tra tassa e imposta, con la conseguente affermazione che «un presupposto caratterizzato dallo svolgimento di un'attività pubblica nei confronti del privato è ugualmente suscettibile di manifestarne la capacità contributiva».

<sup>53</sup> Così PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 175 ss. L'Autore osserva anche che, in ogni caso, «l'onere fiscale, ovvero il maggior onere previsto a carico di alcune tipologie di produzione o di consumo che si caratterizzano per un maggiore impatto ambientale, deve essere comunque compatibile con il rispetto del principio di capacità contributiva».

<sup>54</sup> È stato anche osservato che «l'attività di risanamento ambientale non deve essere finanziata con tributi (tasse) corrispettivi o commutativi; essa deve trovare le risorse finanziarie nella fiscalità generale o quanto meno in tributi la cui misura non sia strettamente collegata al danno ambientale ed al costo per il suo risanamento; si deve trattare, dunque, non già di tributi commutativi (tasse) ma di tributi contributivi (imposte)». Cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 137.

negativi sull'ambiente quando è usata o rilasciata, possa essere considerato manifestazione di capacità contributiva (espressione di forza economica) ed assunto a presupposto di un «tributo ambientale»<sup>55</sup>.

Le fattispecie teoriche da esaminare sono schematicamente classificabili, secondo l'orientamento della Commissione europea, in due categorie: emissioni di sostanze inquinanti ed imposte sulle emissioni correlate all'inquinamento provocato (reale o stimato) (emissione di sostanze inquinanti nell'atmosfera, nell'acqua o nel suolo, o inquinamento acustico), che tengono conto della quantità e della qualità dell'agente inquinante; consumo (utilizzo nel ciclo industriale) di prodotti che inquinano l'ambiente ovvero utilizzo di beni ambientali scarsi e imposte sulla produzione o sul consumo di tali prodotti (tributi sui prodotti applicati alle materie prime, ai fattori produttivi incorporati, ed ai prodotti di consumo).

Ci si chiede se sia possibile superare l'antinomia tra interpretazione di maggioranza e di minoranza del principio di capacità contributiva, ovvero tra le argomentazioni addotte a sostegno della tesi che la forza economica è un presupposto assoluto della capacità contributiva e, come unica alternativa, il tentativo di dimostrare esattamente il contrario al fine di affermare la non violazione del principio di capacità contributiva nel caso di un tributo ambientale.

La tensione nell'interpretazione giuridico-normativa può essere rivolta, *de iure condendo*, verso una ricostruzione del «tributo ambientale» che consenta di qualificare il fatto ambientale inquinante assunto nella fattispecie imponibile come indice, a pieno titolo, di forza economica, o, quanto meno, quale indice di forza economica maggiore rispetto ad un presupposto omologo, ma privo di effetti negativi sull'ambiente o con effetti inquinanti minori.

Per procedere oltre, si accetta come postulato che il principio di capacità contributiva assuma a suo presupposto necessario la forza economica del soggetto<sup>56</sup>, e che non vi sia equivalenza tra capacità economica e capacità contributiva<sup>57</sup>. Non è sufficiente un

<sup>55</sup> Il tema della giustificazione, in relazione al principio di capacità contributiva, di un diverso trattamento fiscale in base alla diversa incidenza ambientale, è affrontato da GLERIA L., *Le imposte ambientali*, cit., p. 641 ss., 655 ss.. L'Autore conclude che «non possa ravvisarsi nell'inquinamento, di per sé considerato, una legittima fattispecie imponibile, ma che quest'ultima possa invece essere costituita solo dal consumo di beni inquinanti». Quanto alla previsione di sottoporre a «livelli diversi di tassazione situazioni che pure sono indice della medesima capacità contributiva, differenziandosi solo in ragione del loro diverso grado di compatibilità con l'equilibrio dell'ecosistema», la necessaria commisurazione del prelievo alla capacità contributiva implica (nell'ordinamento tedesco) un «particolare procedimento di ponderazione tra i confliggenti valori della tutela dell'ambiente e della giustizia tributaria» per giustificare «solo quelle limitate graduazioni del principio di capacità contributiva che risultino idonee, necessarie e proporzionate al raggiungimento dello scopo di una migliore tutela dell'ecosistema».

<sup>56</sup> Su questo tema v. per tutti GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; e, di recente, MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, cit., p. 242 ss., nel quale una ampia ricostruzione dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale in materia. Sulla teoria della capacità contributiva, con riferimento al presupposto di fatto del tributo, v. anche FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, cit., p. 31 ss.; e sui profili di costituzionalità dell'Irap con riferimento alla capacità contributiva, v. FERLAZZO NATOLI L. - COLLI VIGNARELLI A., *Il meccanismo impositiva dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in «Boll.trib.», 1998, p. 654 ss.

<sup>57</sup> La forza economica non è l'unico indice di capacità contributiva (o il carattere di indici tipizzati di capacità contributiva) ma è il carattere essenziale che deve qualificare la capacità contributiva manifestata da atti e comportamenti umani «anche in relazione a situazioni, condizioni e differenze sociali che, se pur prive di elementi patrimoniali, sono tuttavia espressive dell'attitudine a concorrere alle spese pubbliche e rispondenti a criteri distributivi equi, coerenti e ragionevoli». Cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 138-139.

fatto economico o espressivo di forza economica a manifestare capacità contributiva, per aversi la quale è necessaria una capacità economica che sia idonea a consentire il concorso alle spese pubbliche, e tale valutazione deve, necessariamente, essere effettuata in relazione alle scelte di valore enunciate nella Costituzione (interna o comunitaria)<sup>58</sup>.

Già si ammette, da parte di chi segue altra strada per la ricostruzione del tributo ambientale, che pur se in alcuni casi la valutabilità e misurabilità economica del presupposto (unità fisica inquinante) sembra mancare (v. le emissioni inquinanti), la suddetta unità fisica inquinante potrebbe, quanto meno, essere suscettibile di valutazione economica «in un diverso contesto relazionale in funzione degli svantaggi che può arrecare all'ambiente ovvero in termini di comparazione con altre emissioni, meno o niente affatto inquinanti»<sup>59</sup>.

Questa considerazione può essere sviluppata in una duplice direzione. Ad un primo livello conduce a teorizzare la costruzione di un tributo ambientale in termini di beneficio, in base alla combinazione del principio di capacità contributiva tradizionalmente inteso, con un fine ambientale extrafiscale. Tale modello di collegamento tra carichi pubblici ed obbligo di contribuire, implica un collegamento diretto tra fatto inquinante assunto a presupposto del tributo e costo dei servizi di risanamento ambientali resi necessari, da addossare al soggetto inquinatore in base al principio del beneficio. Tale applicazione lascia, giustamente, perplessi, in quanto attenua il collegamento tra eco-presupposto e capacità contributiva, spostando il baricentro sulla valutazione economica (costo) del servizio di risanamento ambientale che non è elemento costitutivo della fattispecie imponibile<sup>60</sup>.

La verifica di legittimità costituzionale (principio di capacità contributiva) di un tributo ambientale va condotta con riferimento all'unità fisica inquinante sussunta nella fattispecie imponibile, ed al suo ruolo nella valutazione della capacità economica e/o della capacità contributiva complessivamente manifestata, che deve costituire parametro di commisurazione del prelievo<sup>61</sup>.

Così impostando l'indagine sul ruolo del fattore ambientale nell'imposizione, non si può negare che, anche quando l'unità fisica inquinante non rappresenti immediatamente un valore economico, esso si evince dalla funzione del tributo «di internalizzare

<sup>58</sup> Sull'applicazione di tali argomenti al rapporto tra capacità contributiva e ambiente si rinvia a SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 105 ss.

<sup>59</sup> Cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 139. Gli stessi Autori (p. 145 ss.), con riferimento alla problematica valutazione in termini economici di un tributo ambientale nel caso di produzione di emissioni inquinanti, suggeriscono che nel caso di emissioni inquinanti collegate ad un processo produttivo, la valutazione economica del presupposto riguarda non solo la produzione per il mercato ma anche per l'effetto inquinante generato. Nel caso di produzione di emissioni inquinanti nell'ambito di una normale attività umana, occorre valutare l'utilità relativa di tale attività per il soggetto e valutarla in termini comparativi rispetto ad un'altra attività umana simile che non generi (o generi minore) inquinamento.

<sup>60</sup> Escludendo ogni relazione in termini di beneficio tra il tributo ed il costo di risanamento del danno ambientale, si assume che «presupposto ed entità del prelievo vanno determinati oggettivamente tenendo conto non già dei costi di risanamento ma dell'effetto inquinamento» (ad es. danno ambientale determinato dal consumo di un prodotto inquinante, o consumo di un bene ambientale scarso che assume valore economico non in termini di mercato ma in considerazione della scarsità del bene). Cfr. GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 141 ss.

<sup>61</sup> Indici di capacità contributiva non sono solo il possesso o lo scambio della ricchezza o la specifica e diretta fruizione di un pubblico servizio, ma «può assumere tale qualità ogni attività produttiva di diseconomie esterne, come lo sfruttamento del patrimonio ambientale, poiché l'apprensione di tali risorse è sintomo di una capacità economica del soggetto che lo compie». Cfr. SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 115 ss.

in tutto o in parte, in un processo economico produttivo espressivo di capacità contributiva, il costo sociale di emissioni inquinanti, il cui livello sia comunque tollerabile per l'ambiente circostante»<sup>62</sup>.

Tenendo presente il rapporto tra capacità economica e capacità contributiva da un lato, e dall'altro il rapporto tra il fattore ambientale inquinante compreso nel presupposto del tributo ed il fine ambientale extrafiscale di risanamento ecologico, è possibile anche una «valutazione diversificata della capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica», individuando «una minore attitudine alla contribuzione in un soggetto il quale, pure in presenza di una identica misura della base imponibile, ha realizzato il presupposto del tributo con un'attività meno nociva per l'ambiente di quella svolta da altri», ovvero «colpire con un tributo di maggiore entità il contribuente che abbia prodotto una base imponibile di identica misura attraverso un'attività ecologicamente più dannosa»<sup>63</sup>.

L'attitudine alla contribuzione, diversificata in ragione del fattore ambientale, è, comunque, suscettibile di valutazione economica in base alla considerazione che tanto più un soggetto pone in essere attività fiscalmente rilevanti che determinano un deterioramento ambientale, tanto più si avvantaggia in termini economici, rispetto ad altri soggetti che pongono in essere attività fiscalmente omologhe, ma prive di effetti inquinanti. Questi ultimi manifestano, rispetto ai primi, una capacità contributiva minore (minore forza economica) (nel caso di applicazione ad entrambi i soggetti del medesimo tributo), ovvero nulla (nel caso in cui il tributo sia applicabile al solo soggetto inquinante)<sup>64</sup>.

## 7. Costo sociale dell'inquinamento e capacità contributiva

Nel condurre la ricerca sui metodi per utilizzare appieno lo strumento economico tributario in materia ambientale, rispettando i principi costituzionali interni e comunitari, si sono prese le mosse dalla interpretazione dell'art. 53 della Costituzione, nel quale si ravvisa l'enunciazione di due valori di fondo sui quali è costruito il fenomeno normativo tributario: l'interesse fiscale della comunità ad ottenere le risorse finanziarie per far fronte alle spese pubbliche (anche in contrasto con interessi e diritti individuali); e la capacità contributiva quale criterio distributivo del carico fiscale e limite alla produzione normativa con funzione di garanzia e difesa della sfera individuale dalla compressione di posizioni soggettive tutelate del contribuente.

La definizione della fattispecie impositiva di un tributo impone un bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva (richiesto, peraltro, non solo con riferimento al diritto tributario sostanziale, ma anche in molteplici aspetti del diritto tributario pro-

<sup>62</sup> Il «costo sociale dell'inquinamento» costituisce «un valore solo apparentemente negativo (l'inquinamento) che in realtà si configura come uno degli elementi che, assieme agli altri costi determinano il valore reale della produzione» ed esprime «un'autonoma e maggiore capacità contributiva, rispetto ad altra attività economica in cui la stessa produzione di una stessa quantità di unità fisiche di un bene venga realizzata in assenza di inquinamento». Cfr. PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 177.

<sup>63</sup> Così si esprime SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 107-108.

<sup>64</sup> Sull'evoluzione dell'ambiente da valore costituzionale extra fiscale a fatto indice di capacità contributiva, v. SELICATO P. *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., p. 116. L'Autore nel valutare il peso economico dell'inquinamento ritiene che da un lato «il soggetto che utilizza il patrimonio naturale acquisisce gratuitamente un fattore di produzione dei mezzi necessari alla soddisfazione dei propri bisogni (siano essi rivolti alla produzione o al mero consumo)», e dall'altro che «attraverso il consumo ambientale il contribuente trae un vantaggio a scapito della collettività», producendo «ai danni dello Stato un effettivo depauperamento, determinato dai maggiori oneri che esso deve sopportare per rimuovere o limitare gli effetti negativi prodotti dall'azione del contribuente sul patrimonio ambientale».

cessuale), identificando i valori coinvolti dall'esercizio della funzione legislativa tributaria che possano assumere una posizione reciprocamente confliggente, fermo restando che non si può affermare «una preminenza dell'interesse fiscale che possa sacrificare il diritto di ciascuno ad essere tassato in ragione della capacità contributiva propria»<sup>65</sup>.

Il ruolo del fattore ambientale nel bilanciamento tra interesse fiscale e capacità contributiva è definibile solo dopo aver valutato il diverso peso degli interessi coinvolti, essendo arduo definire un criterio di carattere generale che esprima un assetto stabile del rapporto tra valori e principi costituzionali.

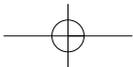
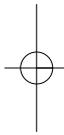
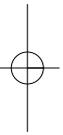
La tutela dell'ambiente quale valore costituzionale deve poter essere inquadrata nell'ambito di questo bilanciamento di interessi. Un tributo ambientale deve essere, quindi, valutato affiancando all'interesse fiscale anche l'interesse alla tutela dell'ambiente in senso lato, al fine di consentire la definizione di una fattispecie impositiva in termini anche innovativi rispetto alla forza economica che esprime.

Nel tributo ecologico il fattore ambiente non costituisce solo il confine tra tassazione ed esclusione dal tributo; bensì, prevalentemente, consente una diversa ripartizione dell'onere fiscale tra i contribuenti (anche nel caso in cui manifestino la medesima capacità economica), in relazione al diverso impatto sull'ambiente della fattispecie imponibile da essi realizzata, e, dunque, in relazione alla diversa capacità contributiva manifestata. Il bene-ambiente costituisce, allora, valore costituzionale nell'interesse del quale il tributo è imposto, e la sua offesa costituisce un elemento della fattispecie imponibile rappresentativo di forza economica e quindi di capacità contributiva.

<sup>65</sup> Per maggiori approfondimenti sul tema v. MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, cit., p. 240.

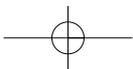
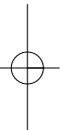
## Bibliografia

- ALFANO R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributi impresa*, 2004
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002
- BORIA P., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in "Dir.prat.trib.", 2004
- CARAVITA B., *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, 2001
- CARAVITA B., *Costituzione, principi costituzionali e tecniche di normazione per la tutela dell'ambiente*, in AA.VV., "Ambiente e diritto", I, Firenze, 1999
- CECCHETTI M., *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, 2000
- COCIANI S., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in "Riv.dir.trib.", 2004
- CORDINI G., *Diritto ambientale comparato*, Cedam, 2002
- D'AMATI N., *Ambiente e fisco nella dichiarazione di emersione*, in "Il fisco", 13/2002
- DI PACE M., *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in "Riv.dir.trib.int.", 2002
- FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in "Riv.dir.trib.", 2004
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino 2003
- FERLAZZO NATOLI L. - COLLI VIGNARELLI A., *Il meccanismo impositiva dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in "Boll.trib.", 1998
- FERLAZZO NATOLI L. - DE DOMENICO F., *Contributo per una programmazione economico sociale della provincia di Messina*, Messina, 1993
- FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979
- FERLAZZO NATOLI L., *La fattispecie tributaria*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, II
- FERLAZZO NATOLI L., *Presupposto di fatto del tributo*, in "Enc.giur". Treccani, Roma, 1991, XXIV
- GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in "Rass.trib.", 1999
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961
- GLERIA L., *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in "Riv.dir.trib.", 2003
- MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in "Fin.loc.", 2004
- MELI M., *Il principio comunitario "chi inquina paga"*, Giuffrè, 1996
- MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in "Enc.giur.", Treccani, Roma, 1988
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in "Trattato di diritto tributario" diretto da A. AMATUCCI, vol. I, Padova, 1994
- OSCOLATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam, 1979, p. 7 ss. e passim.
- PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da AMATUCCI A., Cedam 2001
- PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, 1996
- SELICATO P., *Fiscalità ambientale e costituzione*, in PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, 1996
- VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in "Rass.trib.", 2003



## SEZIONE V

*L'adozione di scelte produttive  
più rispettose dell'ambiente  
quale elemento di vantaggio competitivo*



## Presentazione

Francesco Contò

L'obiettivo dell'unità di ricerca istituita presso l'Università degli studi della Basilicata, in questo biennio di attività, è stato, così come indicato nel programma di ricerca, quello di valutare la sostenibilità, tecnica ed economica, di prassi agricole più rispettose dell'ambiente e le loro ripercussioni sul benessere della collettività.

Si è cercato, inoltre, di analizzare il ruolo delle autorità pubbliche locali nel ridurre il livello di inquinamento e nel promuovere processi produttivi basati sul risparmio dei fattori della produzione.

L'attività svolta nel corso del 2003 aveva riguardato tre aspetti: (i) un'ampia raccolta di dati al fine di ricostruire la struttura produttiva dell'area oggetto di analisi: la provincia di Foggia (articolata in due aree territoriali diverse: il Sub-Appennino Dauno, zona difficile, e il Basso Tavoliere, zona competitiva); (ii) un'analisi delle tecniche tradizionali e innovative (biologiche) adottate in agricoltura, sempre nell'area oggetto di studio; (iii) la costruzione di un modello teorico tendente a spiegare gli effetti della tassazione ambientale sulle scelte localizzative delle imprese.

I risultati dell'attività di ricerca relativa ai primi due punti sono confluiti in due recenti pubblicazioni:

- a. un saggio scritto dal prof. Francesco Contò, responsabile dell'unità operativa dell'Università della Basilicata, dal titolo "Dinamiche agricole e territoriali dell'area più marginale della Regione Puglia: il Sub-Appennino Dauno. Prime considerazioni alla luce dei nuovi censimenti dell'agricoltura e della popolazione", presentato al convegno *L'Agricoltura Pugliese alla luce dell'ultimo Censimento*, organizzato dalla Facoltà di Medicina Veterinaria, Sezione di economia e politica agraria, dell'Università degli Studi di Bari, e pubblicato sul Supplemento al n. 1-2 del 2004 della rivista *Politica Agricola Internazionale*. All'interno di questo numero sono stati raccolti tutti i contributi presentati al convegno *L'Agricoltura Pugliese alla luce dell'ultimo Censimento*, contributi preparati nell'ambito di un ampio progetto di collaborazione al quale ha partecipato il prof. Francesco Contò e che contengono una vasta elaborazione dei dati disponibili più recenti riguardanti la Puglia ed, in particolare, l'area oggetto della presente ricerca;
- b. i capitoli I, II e III del libro, curato dal prof. Francesco Contò, dal titolo *Ottimizzazione dell'uso delle risorse ambientali e idriche per un modello di sviluppo sostenibile dell'area del Basso Tavoliere*, Edizioni L'Aquilone, Potenza, 2004. In questa pubblicazione sono state affrontate, in particolare, le problematiche dell'irrigazione delle principali colture dell'area oggetto di analisi, uno step funzionale al vaglio delle possibilità di impiego di moderni processi di uso e riuso delle risorse idriche.

I risultati relativi al terzo punto sono presentati in un articolo dal titolo "*Location decision of polluting firms and environmental policy*" scritto dal prof. Francesco Contò e dal dott. Francesco Prota. Questo articolo è stato presentato al 44° Congresso della *European Regional Science Association (ERSA), Regions and Fiscal Federalism*, svoltosi a Porto (Portogallo) dal 25 al 29 agosto 2004. Il saggio è contenuto nel CD-Rom congressuale ed è disponibile on-line.

Una versione successiva di questo lavoro, ampliata e tradotta in italiano con il titolo "Scelte localizzative di imprese inquinanti e politica ambientale", è ora in pubblicazione sul n. 3/2004 della rivista *La Questione Agraria*.

L'attività svolta nel corso del 2004 ha riguardato altri due aspetti indicati nel programma di ricerca.

Il primo aspetto concerne l'individuazione degli elementi caratterizzanti il quadro normativo in tema di produzione e riutilizzo del *compost*, nonché dei processi e metodi scientificamente sperimentati in tale ambito al fine di pervenire ad un materiale metastabile ma compatibile con un impiego in agricoltura.

Il secondo è relativo sia alla valutazione degli effetti in termini economici della possibilità di promuovere prassi più rispettose dell'ambiente: la verifica della convenienza imprenditoriale delle innovazioni del ciclo di produzione è, infatti, indispensabile per accelerare processi di aggiornamento delle scelte produttive; che al porre in evidenza il contributo che tali processi possono apportare alla lotta all'inquinamento e alla sistematica distruzione delle risorse naturali, in particolare della risorsa acqua.

La prima parte della ricerca è partita dalla considerazione che l'emergenza rifiuti è andata in questi ultimi anni progressivamente aumentando, sia per l'incremento della popolazione che a seguito dello sviluppo economico. La diversificazione dei processi produttivi e la trasformazione delle modalità di consumo hanno generato una moltiplicazione della tipologia dei rifiuti con effetti sempre più negativi sull'ambiente. Una delle soluzioni per la riduzione del conferimento dei rifiuti in discarica, è la promozione del recupero di materiale ed energia attraverso nuovi processi tecnologici e il compostaggio dei rifiuti organici presenta, tra queste pratiche tecnologiche, gli aspetti più interessanti. La trasformazione biologica dei rifiuti organici in *compost* per l'agricoltura è una pratica che da millenni accompagna il cammino dell'uomo, ma che ha conosciuto in tempi recenti uno sviluppo determinato da molteplici necessità: (i) attuare ogni possibile forma di recupero dei materiali ed energia dai rifiuti; (ii) conservare la fertilità dei terreni agrari; (iii) preservare gli equilibri ambientali.

Sulla base di queste considerazioni si è ritenuto opportuno analizzare il processo del compostaggio dal punto di vista biologico, tecnologico e legislativo. Si sono, inoltre, studiate le peculiarità della gestione di un impianto di compostaggio, al fine di dimensionare le potenzialità di un processo tecnologico che avrà, nel prossimo futuro, un ruolo sempre più importante per la tutela e la valorizzazione del territorio.

Prodotto finale di questa prima parte dell'attività di ricerca condotta nel corso del 2004 è un saggio dal titolo "Il ruolo di un impianto di compostaggio nella prospettiva della valorizzazione del territorio rurale" curato dal prof. Francesco Contò, che ha utilizzato il supporto di alcuni laureandi del Dipartimento Tecnico Economico dell'Università della Basilicata.

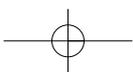
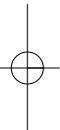
La seconda parte dell'attività di ricerca è partita dalla considerazione che, come noto da tempo, il progresso tecnologico è probabilmente il più importante fattore nel raggiungere gli obiettivi di qualità ambientale. In particolare, quando il danno ambientale causato dall'attività di produzione delle imprese è una diretta conseguenza dell'uso di risorse naturali, possono essere sviluppate tecnologie che riducono l'uso delle risorse, per cui la riduzione del danno ambientale procede di pari passo con un uso più efficiente di alcuni degli inputs utilizzati nel processo di produzione, per esempio l'acqua, se consideriamo il settore agricolo.

La politica ambientale può giocare un duplice ruolo nel processo economico che porta alla riduzione del danno ambientale. Da un lato, può spingere le imprese ad adottare tecnologie più pulite già esistenti, ma che non sono utilizzate a causa dei costi di produzione più alti rispetto ad alternative più inquinanti. Dall'altro lato, può stimolare l'attività di R&S, attraverso la quale possono essere sviluppate tecnologie più rispettose dell'ambiente.

Sulla base di queste considerazioni è stato sviluppato un modello teorico per cercare di rispondere a due domande: (i) Quali sono gli effetti del tipico strumento di politica ambientale, cioè la tassazione, sulle decisioni delle imprese riguardanti la tecnologia e la R&S? (ii) Esiste un set di strumenti di politica migliore che può indurre un più veloce o più economico miglioramento delle tecnologie di produzione?

Fra i risultati emersi, particolarmente interessante è l'aver dimostrato che l'azione delle Autorità pubbliche può giocare un ruolo importante nel promuovere l'innovazione tecnologica e nel favorire la sua diffusione sia attraverso l'utilizzo di strumenti di politica ambientale (una tassa sul consumo di una risorsa naturale) che di strumenti di politica industriale (un sussidio all'innovazione). Questi risultati suggeriscono anche che la soluzione ottimale è un mix di tassazione ambientale e sussidi all'innovazione. Questo significa che l'integrazione fra politica ambientale e politica industriale può essere uno strumento più efficace, nel proteggere l'ambiente, della sola politica ambientale. Da qui emergono alcune importanti indicazioni di politica economica per i Governi: utilizzare in modo coordinato e coerente diversi strumenti al fine di stimolare l'attività di R&S e favorire la diffusione, la più ampia possibile, delle innovazioni. Questo in considerazione del ruolo centrale rivestito dall'innovazione in campo ambientale nel ridurre i problemi di degrado ed eccessivo sfruttamento delle risorse naturali.

I risultati di questa parte finale della ricerca sono confluiti in un articolo dal titolo "Pollution regulation and incentives for technological innovation" ("Regolamentazione dell'inquinamento e incentivi per l'innovazione tecnologica") scritto dal prof. Francesco Contò e dal dott. Francesco Prota. Questo articolo è stato presentato alla XXV Conferenza Italiana di Scienze Regionali, svoltasi a Novara dal 6 all'8 ottobre 2004. Il saggio è contenuto nel CD-Rom congressuale ed è pubblicato, in lingua italiana, in questo fascicolo.



## Politiche ambientali e incentivi per l'innovazione tecnologica\*

di Francesco Contò<sup>▲</sup> e Francesco Prota<sup>◆</sup>

### Abstract

È ormai da tempo riconosciuto che il progresso tecnologico è il principale strumento per raggiungere determinati obiettivi di qualità ambientale. Alla luce di questa affermazione è importante considerare gli impatti delle diverse politiche sugli incentivi delle imprese a sviluppare tecnologie più pulite. In questo saggio presentiamo un semplice modello che illustra quale tipo di politica può produrre un più rapido miglioramento delle tecnologie di produzione, che permetta un più efficiente uso degli *inputs* nei processi produttivi, per esempio l'acqua, se pensiamo al settore agricolo. Due settori (uno "inquinante" ed uno che produce innovazione) e due strumenti di intervento pubblico (una tassa ambientale ed un sussidio all'innovazione) sono studiati. I nostri risultati indicano che lo strumento migliore per aumentare la probabilità che una nuova tecnologia sia realizzata è utilizzare un mix di entrambi gli strumenti.

### 1. Introduzione

La qualità ambientale e la gestione delle risorse naturali è divenuta una sfida centrale nell'economia moderna. I *policy-makers* devono spesso scegliere tra misure alternative di politica per proteggere l'ambiente. Una considerazione chiave che influenza questa scelta è l'impatto che le diverse politiche hanno nell'incentivare le imprese a sviluppare tecnologie di produzione più pulite. È noto da tempo che il progresso tecnologico è probabilmente il più importante fattore nel raggiungere gli obiettivi di qualità ambientale (Kneese and Schultz 1975; Orr 1976).

Esiste un'ampia letteratura, sopra tutto teorica, sugli effetti delle politiche ambientali sull'innovazione tecnologica (DOWNING and WHITE 1986; MALUEG 1989; MILLIMAN and PRINCE 1989; JAFFE and STAVINS 1995; JUNG *et al.* 1996; KEMP 1997; PARRY 1995 e 1998; FISCHER *et al.* 2003). Molti di questi studi analizzano il caso di tecnologie di riduzione dell'inquinamento nell'ipotesi che l'inquinamento sia un puro costo esterno nel senso che le imprese, dall'adozione di tecnologie più pulite, non traggono alcun beneficio se non quello della riduzione delle tasse ambientali o il rispetto di *standard* ambientali imposti dall'autorità pubblica. Comunque, in particolare quando i danni am-

\* Questo articolo, in una versione in lingua inglese, è stato presentato alla XXV Conferenza Italiana di Scienze Regionali, tenutasi a Novara. Il lavoro è stato svolto nell'ambito del Programma di ricerca di interesse nazionale co-finanziato dal MIUR "Fisco e ambiente: l'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza". Il testo è frutto di un'attività di ricerca comune; tuttavia i paragrafi 3 e 4 sono attribuibili a Francesco Contò; il paragrafo 5 a Francesco Prota; i paragrafi 1, 2 e 6 sono stati scritti congiuntamente.

<sup>▲</sup> Dipartimento Tecnico - Economico per la Gestione del Territorio Agricolo - Forestale, Università della Basilicata, Potenza. E-mail: [fconto@unibas.it](mailto:fconto@unibas.it).

<sup>◆</sup> Istituto di Studi Economici, Università di Napoli "Parthenope" e Cerpem, Bari. E-mail: [prota.francesco@tin.it](mailto:prota.francesco@tin.it).

bientali sono una diretta conseguenza dell'uso delle risorse naturali, questa può essere un'assunzione troppo semplicistica. In questi casi, possono essere disponibili tecnologie che riducono l'uso delle risorse per le quali la riduzione del danno ambientale procede di pari passo con un uso più efficiente di alcuni degli *input* utilizzati nel processo di produzione, per esempio l'acqua se consideriamo il settore agricolo.

La politica ambientale può giocare un duplice ruolo nel processo economico che porta alla riduzione del danno ambientale. Da un lato, può spingere le imprese ad adottare tecnologie più pulite già esistenti, ma che non sono utilizzate a causa dei costi di produzione più alti rispetto ad alternative più inquinanti. Dall'altro lato, stimola l'attività di R&S attraverso la quale tecnologie più rispettose dell'ambiente possono essere sviluppate.

In questo capitolo vogliamo affrontare due punti: (i) Quali sono gli effetti del tipico strumento di politica ambientale, cioè la tassazione, sulle decisioni delle imprese riguardanti la tecnologia e la R&S? (ii) Esiste un *set* di strumenti di politica migliore che può indurre un più veloce o più economico miglioramento delle tecnologie di produzione?

Il resto del capitolo è organizzato come segue. Il prossimo paragrafo presenta il modello. Il paragrafo 3 calcola gli equilibri di Cournot-Nash nel mercato. Il paragrafo 4 parla degli incentivi alla R&S; mentre nel paragrafo 5 si analizzano diversi strumenti di politica che il Governo può usare per stimolare la R&S. Il paragrafo finale riassume i principali risultati di questo capitolo.

## 2. Il modello

Si considerino due settori: il settore "inquinante" e il settore "innovativo". L'attività delle imprese inquinanti genera un'esternalità e, di conseguenza, queste imprese sono interessate dalla politica ambientale. Il Governo può utilizzare due strumenti: una tassa ambientale o un sussidio all'innovazione.

### 2.1. Il settore "inquinante"

Ipotizziamo che ci siano due imprese ( $i = 1, 2$ ), che competono *à la* Cournot-Nash sul mercato dell' *output*.

Prima che una nuova tecnologia *resource-conserving* divenga disponibile, ciascuna impresa considera la sua tecnologia come data nel breve periodo. Per semplificare il nostro modello assumiamo che l'impresa  $i$  utilizzi solo un *input* nel suo processo di produzione: l'acqua. Quindi, la funzione di produzione di ciascuna impresa può essere scritta come  $q_i = \psi E^\gamma$ , dove  $\psi$  è una costante positiva,  $\gamma$  è un numero compreso tra 0 e 1,  $q$  è l'*output* ed  $E$  è l'*input* (l'acqua).

Si ipotizzi che la funzione di costo sia lineare nell'*output* e nell'*input*:

$$C_{i(q,E)} = cq_i + w_E E \quad (1)$$

dove  $w_E$  è il prezzo di  $E$ .

La funzione di domanda inversa di mercato è lineare:

$$p = S(1-Q) \quad (2)$$

dove  $Q$  è l'*output* totale venduto dalle due imprese,  $p$  è il corrispondente prezzo di equilibrio di mercato e  $S$  rappresenta la dimensione del mercato della regione.

L'industria inquinante non può sviluppare autonomamente una tecnologia *environment-friendly*, in quanto queste imprese non hanno esperienza né con lo sviluppo di tecnologie ambientali né con la commercializzazione delle stesse. Esse possono acquistare le soluzioni tecnologiche fornite dal settore "innovativo".

La disponibilità di una nuova tecnologia dà all'impresa  $i$  l'opportunità di cambiare la struttura dei suoi costi variabili, permettendole un uso più efficiente del fattore acqua dopo l'adozione della tecnologia. A differenza delle tecnologie ambientali che interessano semplicemente i costi esterni causati da un'impresa, le tecnologie *resource-conserving* hanno, quindi, anche un effetto sui costi interni dell'impresa.

Si attribuisca all'industria inquinante una disponibilità a pagare (*willingness to pay*, d'ora in avanti WTP) per l'innovazione tecnologica. Nelle loro decisioni di investimento queste imprese includono la riduzione degli *inputs* ambientali utilizzati ed il prezzo degli stessi<sup>1</sup>. Se la disponibilità a pagare supera il prezzo di mercato della nuova tecnologia  $p^i$ , l'impresa sarà pronta a comprare ed installare la nuova tecnologia.

## 2.2. Il settore "innovativo"

Si consideri un settore ricerca dove un gran numero di imprese cerca di inventare una nuova tecnologia. Se scoperta e adottata, questa tecnologia ridurrà l'uso di acqua nel settore della produzione. Seguendo Wright (1983), assumiamo che ciascuna impresa conduca un proprio progetto di R&S. La probabilità che la nuova tecnologia sia scoperta (da almeno una impresa) è data dalla seguente funzione quadratica:

$$\pi_{(M)} = \beta M \left\{ 1 - \frac{\beta}{4} M \right\} \quad (3)$$

dove  $M$  è il numero delle imprese e il parametro  $\beta > 0$ <sup>2</sup>.

I costi dell'innovazione sono dati da  $g(\alpha)$ , dove  $\alpha$  è la riduzione potenziale nel consumo della risorsa naturale.

$$g(\alpha) = \frac{k\alpha^2}{2} \quad (4)$$

dove il parametro  $k > 0$  descrive la convessità della curva di costo ed è inversamente correlato all'efficienza del processo di innovazione delle imprese. I costi dell'innovazione sono quadratici. Questa ipotesi sembra plausibile a causa della crescente scarsità di *inputs* specializzati (ad esempio, scienziati e ingegneri) a livelli di attività di ricerca più elevati<sup>3</sup>. Il costo marginale, o curva di offerta, della R&S è  $k\alpha$ .

<sup>1</sup> Alcune imprese possono anche includere altri elementi quali la riduzione del rischio per responsabilità e/o multe ambientali, l'impatto positivo sull'immagine dell'impresa, etc..

<sup>2</sup> Specificare una funzione che lega la probabilità dell'innovazione alla quantità di R&S è un modo comune di modellare il mercato della R&S. Per una rassegna dei modelli di R&S si veda CARLTON and PERLOFF (1990), capitolo 20, e TIROLE (1988), capitolo 10.

<sup>3</sup> L'ipotesi di una funzione di costo quadratica è generalmente utilizzata nella letteratura sulla R&S. Alcuni esempi sono BEATH *et al.* (1998), D'ASPREMONT and JACQUEMIN (1988) e KESTELOOT and VEUGELERS (1995).

Si assuma (i) che le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo possano appropriarsi dei guadagni dell'innovazione ottenendo un brevetto e, quindi, vendendo la nuova tecnologia alle imprese del settore produttivo, e (ii) che se due o più imprese scoprono la nuova tecnologia, il brevetto sia assegnato *random* ad una di loro (Wright 1983). La probabilità *ex ante* che una impresa vinca il brevetto è, quindi,  $\pi_{(M)}/M$ ; cioè, la probabilità che la scoperta sia fatta diviso per il numero delle imprese del settore R&S. L'ammontare di R&S è dato da:

$$\frac{\pi_{(M)}}{M} p^i = g'_{(\alpha)} \quad (5)$$

dove  $p^i$  è il prezzo della licenza venduta alle imprese del settore della produzione.

L'Eq. (5) ci dice che le imprese del settore R&S entreranno nel mercato fino a che il beneficio atteso o medio per l'impresa (la probabilità di vincere il brevetto moltiplicata per il guadagno che si ottiene dallo stesso) eguaglia il costo dell'ultima impresa.

### 3. Gli equilibri di Cournot-Nash

In assenza di ogni tipo di regolamentazione ambientale, indicando con  $\Pi_i$  i profitti dell'impresa  $i$ , occorre risolvere il seguente problema di ottimizzazione:

$$\max_{q_i} \Pi_i = pq_i - cq_i - w_E E \quad (6)$$

$\frac{\partial \Pi}{\partial E}$  dà il valore di equilibrio di  $E$  ( $E^*$ ).

La seguente è la quantità di equilibrio di Nash venduta dall'impresa  $i^4$ :

$$q_i^* = \frac{1}{3} \frac{S - c - \frac{w_E}{\psi}}{S} \quad (7)$$

Il profitto di equilibrio guadagnato dall'impresa  $i$  è:

$$\Pi_i^* = \frac{1}{9} \frac{\left( S - c - \frac{w_E}{\psi} \right)^2}{S} \quad (8)$$

Se l'impresa  $i$  adotta la nuova tecnologia, il suo profitto diviene:

$$\Pi_i^{i*} = \frac{1}{9} \frac{\left( S - c - \frac{w_E}{(\psi - \alpha)} \right)^2}{S} - p^i \quad (9)$$

<sup>4</sup> A questo stadio dell'analisi, assumiamo che  $\psi = 1$ , cioè che la tecnologia di produzione abbia rendimenti di scala costanti.

Quindi, la sua disponibilità a pagare è:

$$WTP = \Pi_i^* - \Pi_i = \delta \left( 2c + \delta - \frac{2w_E}{(\psi - \alpha)} - 2S \right) - 9Sp^i \quad (10)$$

dove  $\delta = \frac{w_E \alpha}{\psi (\psi - \alpha)}$

In altre parole, l'impresa  $i$  acquisterà la nuova tecnologia se  $p^i \leq \frac{\delta \left( 2c + \delta - \frac{2w_E}{(\psi - \alpha)} - 2S \right)}{9S}$ <sup>5</sup>.

#### 4. Incentivi all'attività di R&S

Riscrivendo l'Eq. (5) abbiamo il numero delle imprese nel settore che produce innovazione:

$$M = \frac{4}{\beta} \left( 1 - \frac{1}{\beta} \frac{g'(\alpha)}{p^i} \right) \quad (11)$$

e sostituendo nella (3) abbiamo la probabilità che la nuova tecnologia sia scoperta:

$$\pi_{(M)} = 4 - \frac{4}{\beta^2} \left( \frac{g'(\alpha)}{p^i} \right)^2 \quad (12)$$

Torniamo alle due questioni evidenziate nell'introduzione: (i) Quali sono gli effetti del tipico strumento di politica ambientale, cioè la tassazione, sulle decisioni delle imprese riguardanti la tecnologia e la R&S? (ii) Esiste un set di strumenti di politica migliore che possa indurre un più veloce o più economico miglioramento delle tecnologie di produzione?

Si consideri la tassazione del consumo dell'acqua. Le imposte sull'acqua possono essere applicate direttamente, cioè per volume di acqua utilizzata, o indirettamente sulla base dell'*output* o degli ettari.  $t_E$  rappresenta l'imposta sull'acqua calcolata per unità di acqua utilizzata. La funzione di costo dell'impresa diviene:

$$C_i = cq_i + w_E E + t_E E \quad (13)$$

Aumentando i costi operativi della tecnologia originaria, la tassa aumenta la disponibilità a pagare per una nuova tecnologia *resource-conserving* del settore inquinan-

<sup>5</sup> Noi assumiamo che se  $p^i = WTP$ , l'impresa  $i$  compra la nuova tecnologia, anche se sarebbe indifferente se acquistarla o meno.

te. Data l'Eq. (12), ciò significa che la probabilità che la nuova tecnologia sia scoperta aumenta. La tassa, quindi, induce le imprese ad adottare la tecnologia più pulita e induce un più veloce miglioramento delle tecnologie di produzione.

Si consideri, ora, un sussidio all'innovazione ( $\sigma > 0$ ), che riduce i costi di R&S, cioè che abbassa il parametro di costo  $k - \sigma$ . Richiamando l'Eq. (12), è facile dimostrare che anche un sussidio all'innovazione aumenta la probabilità che la nuova tecnologia sia scoperta.

Entrambi gli strumenti, quindi, possono raggiungere lo stesso obiettivo, ma qual è lo strumento migliore?

### 5. Tasse versus sussidi

Se il Governo decide di imporre una tassa sul consumo dell'acqua, il profitto di equilibrio guadagnato dall'impresa  $i$  diviene:

$$\Pi_i^{tax*} = \frac{1}{9} \frac{\left( S - c - \frac{w_E}{\psi} - \frac{t_E}{\psi} \right)^2}{S} \quad (14)$$

Se l'impresa  $i$  adotta la nuova tecnologia, il suo profitto diviene:

$$\Pi_i^{i,tax*} = \frac{1}{9} \frac{\left( S - c - \frac{w_E}{(\psi - \alpha)} - \frac{t_E}{(\psi - \alpha)} \right)^2}{S} - p^i \quad (15)$$

Quindi, la sua disponibilità a pagare è:

$$WTP^{tax} = \frac{w_E}{\psi(\psi - \alpha)} \left[ (\alpha + t_E)(2c - 2S) + \lambda \right] - 9Sp^i \quad (16)$$

$$\text{dove } \lambda = \frac{(w_E + t_E)^2 (2\alpha\psi - \alpha^2)}{w_E\psi(\psi - \alpha)} \quad (17)$$

Questo significa che l'impresa  $i$  acquisterà la nuova tecnologia se

$$p^i \leq \frac{\frac{w_E}{\psi(\psi - \alpha)} \left[ (\alpha + t_E)(2c - 2S) + \lambda \right]}{9S}.$$

<sup>6</sup> Vedi nota 5.

Ora, quello che vogliamo analizzare è come la probabilità che la nuova tecnologia sia scoperta si modifica quando il Governo introduce una tassa sul consumo dell'acqua o un sussidio all'innovazione. Per fare questo, dobbiamo confrontare  $\pi_{(M)}$  nei quattro possibili scenari: (i) non adotta alcuna politica ambientale; (ii) impone una tassa; (iii) introduce un sussidio all'innovazione; (iv) adotta entrambi gli strumenti.

Abbiamo condotto un esercizio di simulazione usando i seguenti valori dei parametri e le equazioni (10), (12) e (16). La Fig. 1 mostra quale sia lo strumento di politica migliore in riferimento ad una serie di valori di  $\alpha$ .

**Figura 1** Strumenti di politica che inducono un miglioramento delle tecnologie di produzione.

		$\alpha$					
		0.10	0.15	0.20	0.25	0.30	0.35
<b>Benchmark case</b> ( $\beta = 2.00$ ; $k = 0.35$ ; $\sigma = 0.20$ )		A	B	A	A	A	A
<b><math>\beta</math></b>	1.80	A	B	A	A	A	A
	2.20	A	B	A	A	A	A
<b>k</b>	0.15	A	B	A	A	A	A
	0.55	A	B	A	A	A	A
<b><math>\sigma</math></b>	0.10	A	B	A	A	A	A
	0.30	A	B	A	A	A	A

A = tassa + sussidio (strumento migliore)

B = sussidio (strumento migliore)

Il principale risultato che emerge dall'esame della Fig. 1 è che lo strumento di politica migliore per aumentare la probabilità che la nuova tecnologia sia scoperta è di utilizzare entrambi gli strumenti. L'unica eccezione è quando  $\alpha = 0.15$ : in questo caso l'opzione migliore per l'autorità regionale è di fornire un sussidio al settore che produce l'innovazione.

Se questi risultati non sono sorprendenti, è da sottolineare che l'opzione di second best è di tassare il settore "inquinante", quando la potenziale riduzione del consumo delle risorse è alta; mentre è di introdurre un sussidio all'innovazione, quando  $\alpha$  ha un valore intermedio (0.20)<sup>7</sup>.

## 6. Conclusioni

Gli strumenti di politica ambientale hanno un impatto sugli incentivi delle imprese a sviluppare tecnologie di produzione più pulite e questo legame dovrebbe essere attentamente considerato quando si introducono nuovi strumenti.

<sup>7</sup> Ci sono poche eccezioni: (i) per  $\beta = 1.80$ , l'opzione di second best è di tassare il settore "inquinante", invece che introdurre un sussidio all'innovazione, quando il processo innovativo delle imprese non è molto efficiente ( $\sigma = 0.10$ ) o i sussidi riducono di poco i costi di R&S ( $k = 0.15$ ); (ii) per  $\alpha = 0.15$ , è di concedere un sussidio al settore innovativo, invece di imporre una tassa sul consumo dell'acqua, quando il sussidio è alto ( $\beta = 2.20$ ).

Per risolvere i problemi dell'eccessivo sfruttamento delle risorse naturali ambientali, gli economisti ambientali consigliano principalmente l'uso della tassazione ambientale e degli altri "strumenti economici". Vi è, comunque, dell'evidenza empirica che mostra che la sostituzione fra risorse ambientali e naturali e alter forme di capitali esiste, ma non sembra che avvenga attraverso i canali attesi: piuttosto l'innovazione e la diffusione della tecnologia sembrano giocare un ruolo centrale (CARRARO and SINISCALCO 1993 e ZANETTI e ABATE 1993).

Partendo da queste considerazioni, abbiamo sviluppato un modello molto semplice per mostrare qual è lo strumento di politica migliore per stimolare la R&S e, come conseguenza, spingere la diffusione delle tecnologie resource conserving. I nostri risultati indicano, prima di tutto, che la politica può giocare un ruolo importante nel promuovere l'innovazione tecnologica e nel favorire la sua diffusione e che la politica ottimale è un mix di tassazione ambientale e sussidio all'innovazione. L'opzione di second best per l'autorità regionale è di tassare il settore "inquinante" quando la riduzione potenziale nel consumo della risorsa è alta; mentre è di introdurre un sussidio all'innovazione quando questa riduzione non è molto consistente.

## Bibliografia

- BEATH J., POYAGO-THEOTOKY J. and ULPH D. (1998) Organization design and information sharing in a research joint venture with spillovers, *Bulletin of Economic Research*, 50 (1), 47-59.
- CARLTON D.W. and PERLOFF J.M. (1990) *Modern Industrial Organization*, Scott-Foresman, Glenview, Ill.
- CARRARO C. and SINISCALCO D. (eds.) (1993) *The European carbon tax: An economic assessment*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.
- D'ASPREMONT C. and JACQUEMIN A. (1988) Cooperative and non-cooperative R&D in duopoly with spillovers, *American Economic Review*, 78, 1133-1137.
- DOWNING P.G. and WHITE L.J. (1986) Innovation in pollution control, *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 18-29.
- FISCHER C., PARRY I.W.H. and PIZER W.A. (2003) Instrument choice for environmental protection when technological innovation is endogenous, *Journal of Environmental Economics and Management*, 45, 523-545.
- JAFFE A. B. and STAVINS R. N. (1995), Dynamic incentives for environmental regulations: the effects of alternative policy instruments on technology diffusion, *Journal of Environmental Economics and Management*, 29, S43-S63.
- JUNG C., KRUTILLA K. and BOYD R. (1996) Incentives for advanced pollution abatement technology at the industry level: an evaluation of policy alternatives, *Journal of Environmental Economics and Management*, 30, 95-111.
- KEMP R. (1997), *Environmental Policy and Technical Change: A Comparison of the Technological Impact of Policy Instruments*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK.
- KESTELOOT K. and VEUGELERS R. (1995), "Stable R&D cooperation with spillovers", *Journal of Economics and Management Strategy*, 4 (4), 651-672.
- KNEESE A. and SCHULTZ C. (1975) *Pollution, Prices and Public Policy*, Brookings Institution, Washington, DC.
- MALUEG D.A. (1989), Emission credit trading and the incentive to adopt new pollution abatement technology, *Journal of Environmental Economics and Management*, 16, 52-57.
- MILLIMAN S.R. and PRINCE R. (1989) Firm incentives to promote technological change in pollution control, *Journal of Environmental Economics and Management*, 17, 247-265.
- ORR L. (1976) Incentives for innovation as the basis for effluent charge strategy, *American Economic Review*, 56, 441-447.
- PARRY I.W.H. (1998) Pollution regulation and the efficiency gains from technological innovation, *Journal of Regulatory Economics*, 14, 229-254.
- PARRY I.W.H. (1995) Optimal pollution taxes and endogenous technological progress, *Resource and Energy Economics*, 17, 69-85.
- TIROLE J. (1988) *The Theory of Industrial Organization*, MIT Press, Cambridge, Mass.
- WRIGHT B.D. (1983) The economics of invention incentives: patents, prizes and research contracts, *American Economic Review*, 73, 691-707.
- ZANETTI G. and ABATE A. (1993) "Salvaguardia dell'ambiente presso le maggiori imprese mondiali", in Siniscalco D. (ed.), *Stato, grandi imprese e sviluppo sostenibile*, Il Mulino, Bologna.

