

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
“FEDERICO II”**

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA



**TESI DI DOTTORATO DI RICERCA
IN
ISTITUZIONI E POLITICHE
AMBIENTALI, FINANZIARIE E TRIBUTARIE**

**EVOLUZIONE DEL CONCETTO DI TRIBUTO AMBIENTALE:
PROSPETTIVE INTERNE E COMUNITARIE**

**Coordinatore
Chiar.mo Prof.
Raffaele Perrone Capano**

**Candidata
Dott.ssa
Dea Squillante**

**Tutor
Dott.ssa
Roberta Alfano**

XX Ciclo

*Al mio Maestro,
irrinunciabile guida nei
percorsi della formazione*

INDICE

<i>Introduzione</i>	7
---------------------------	---

CAPITOLO PRIMO: ***Profilo storico – economico della nozione di tributo ambientale***

1. Concetto di “esternalità” come punto di incontro tra l’interesse dell’economista e quello del giurista.....	12
2. Le imposte pigouviane: un primo esempio di tributo ambientale.....	15
3. Il <i>Teorema di Coase</i>	20
3.1. La categoria dei property rights.....	28
4. Il problema della nozione giuridica di ambiente.....	30
4.1. Rapporti col diritto tributario.....	35

CAPITOLO SECONDO: ***Quadro giuridico e principi comunitari***

1. Il tributo ambientale nell’Unione europea: il processo di armonizzazione..	41
2. Il principio “chi inquina paga”.....	48
2.1 La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale.....	52
3. Le Competenze degli Stati membri ed i vincoli derivanti dal Trattato.....	55
3.1. Il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente.....	58
3.2. Il divieto di discriminazione fiscale.....	63
3.3. Il divieto di aiuti di Stato.....	69

CAPITOLO TERZO: ***La fiscalità ambientale nell’ordinamento interno: problemi di legittimità del tributo ambientale e di competenza tra organi.***

1. Politica ambientale e sistema tributario italiano: dai tributi di scopo all’imposta ambientale.....	79
--	----

2. Legittimità del tributo ambientale: rapporto con il principio di capacità contributiva.....	89
2.1 Rapporto con la progressività.....	93
3. La riforma del Titolo V della Costituzione e la ripartizione della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale tra Stato e Regioni.....	95
3.1 La potestà degli Enti locali.....	102
3.2 Il disegno di legge delega recante disposizioni per l'attuazione dell'art. 119, approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007.....	105

CAPITOLO QUARTO: ***Esempi nazionali e internazionali di fiscalità ecologica.***

1. I tributi paracommutativi: la recentissima “ <i>ecopass</i> ” milanese.....	116
2. I tributi di scopo: il caso della <i>tassa sul lusso</i> della Regione Sardegna.....	121
3. Imposta regionale sulle emissioni sonore: tributo ambientale in senso stretto o semplicemente con finalità ambientali extrafiscali?.....	127
4. Esempi internazionale di politica finanziario – ambientale: la Svizzera e la Cina.....	132
 <i>Conclusioni</i>	 139
 <i>Bibliografia</i>	 143

INTRODUZIONE

Il diritto dell'ambiente è una disciplina relativamente giovane. Per lungo tempo, infatti, l'attenzione nei confronti di tale materia ha avuto un piano secondario rispetto alla ben più interessante evoluzione ed industrializzazione delle società moderne.

Naturalmente, l'inversione di tendenza si è avuta soltanto quando ci si è accorti degli enormi danni causati dalle condotte umane, disattente alle conseguenze dell'eccessivo uso delle risorse naturali ed incuranti di attenersi a comportamenti ecocompatibili.

In seguito a ciò, il concetto di tutela ambientale è diventato sempre più centrale nell'ambito del diritto generale, o meglio strumentale rispetto anche alla tutela di altri diritti fondamentali dell'individuo (si pensi, ad esempio, alla tutela della salute), riportando così l'attenzione direttamente sulla natura ma, indirettamente, anche sull'uomo e sulla esigenza di vivere in un ambiente salubre.

In tale ottica, soltanto agli inizi degli anni Settanta la Comunità internazionale ha preso coscienza della necessità di un'impostazione unitaria della salvaguardia ambientale e del fatto che gli Stati contribuissero, ciascuno in misura diversa, alla preservazione di essa e non solo al suo deterioramento. A fronte della globalizzazione di alcuni problemi ambientali (l'effetto serra, l'assottigliamento della fascia di ozono, l'impoverimento della diversità biologica, l'inquinamento marino, la distruzione di grandi aree naturali necessarie alla preservazione dell'equilibrio ecologico ecc), la possibilità di definire strumenti di intervento e discipline ambientali a livello internazionale ha assunto sempre maggiore importanza, tanto da considerare l'ambiente patrimonio comune dell'umanità.

La nascita del diritto ambientale internazionale è attribuibile, dunque, alla Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente tenutasi a Stoccolma nel 1972. In tale conferenza si ribadì la necessità di prevenire le principali cause di inquinamento ed i maggiori rischi ecologici, ma soprattutto il bisogno di rafforzare una politica di cooperazione, volta a limitare eventuali danni o aggressioni all'ambiente, coinvolgendo tutte le Nazioni. I risultati di tale conferenza apparvero di fondamentale importanza, perché richiamarono l'attenzione internazionale sulla gravità del problema ecologico.

Successivamente furono stipulati altri importanti trattati in ambiti e settori specifici, fino ad arrivare agli anni '90 quando venne convocata la Conferenza a Rio de Janeiro sull'ambiente e sullo sviluppo sostenibile, principio secondo cui è possibile soddisfare i bisogni della generazione presente senza compromettere la possibilità per le generazioni future di soddisfare i propri. L'attenzione della nuova Conferenza internazionale s'incentrò sulla necessità di rivalutare i principi espressi a Stoccolma e di considerare lo sviluppo sostenibile come un punto di riferimento essenziale ed irrinunciabile nel nuovo approccio alle tematiche ambientali.

Mentre sul fronte internazionale nasceva l'esigenza di emanare norme e dichiarazioni di principio con l'obiettivo principale di prevenire le principali cause d'inquinamento e creare una politica di cooperazione tra le Nazioni per limitare eventuali danni o aggressioni all'ambiente, sul fronte Comunitario (oltre all'introduzione di detti principi nel Trattato) si è assisto, invece, all'attuazione di strategie d'intervento specifiche di tutela ambientale per tutti i paesi dell'Unione.

Anche nell'ordinamento interno il concetto di tutela ambientale si è fatto strada in modo quasi dirompente. Infatti, ponendo attenzione ai metodi giuridici attraverso cui si è iniziato a tutelare tale settore risulta lampante come dottrina e giurisprudenza siano ricorse al divieto di immissioni intollerabili (ex art.844 c.c.) o alla più generale tutela della salute (art. 32 Cost.) prima, a leggi di settore poi, al fine di trovare il modo di occuparsi di una materia allora non ancora disciplinata, ma che oggi ha trovato spazio anche tra le materie di tutela costituzionale in seguito alla riforma del Titolo V Cost.(L. Cost. n.3/2001).

Ciò detto, la tutela ambientale si realizza indubbiamente attraverso l'applicazione delle normative specifiche e di settore, ma è altrettanto indispensabile affiancare ad esse strategie che permettano di educare la collettività a comportamenti ecocompatibili. Funzionale a tale scopo è, allora, la politica finanziario – tributaria, che legandosi a stretto nodo alla politica ambientale da vita alla cosiddetta fiscalità ecologica. Infatti, con tale locuzione si intende, nel gergo moderno, quel complesso di tributi il cui presupposto è identificato in eventi o comportamenti a rilevanza ambientale e che hanno come scopo od effetto il miglioramento della qualità ambientale. Vengono così ricompresi in questa definizione un insieme di misure molto diverse tra loro, come esenzioni e detrazioni, tasse e tariffe, misure impositive di tipo diretto o indiretto, realizzate per coprire i costi di servizi ambientali o per finanziare la spesa pubblica nel campo ambientale, per modificare il comportamento dei contribuenti attraverso un effetto incentivante, o addirittura realizzate con il mero scopo principale di raccogliere dei proventi.

Di questo genus più ampio fanno parte anche le imposte ambientali, cioè quei tributi la cui base imponibile è costituita da una unità fisica che ha un provato e specifico impatto negativo sull'ambiente. Dunque, l'imponibile diviene requisito indicatore della fattispecie

in esame, ciò soprattutto per il suo carattere oggettivo che permette di individuare la relazione causale con l'unità fisica che determina il deterioramento o/e il danno rilevato.

Oggetto del lavoro che segue è l'evoluzione del concetto di tributo ambientale. Infatti, partendo dalle imposte pigouviane quale rimedio alle esternalità negative (inquinamento), e passando per le varie teorie che fino ad oggi hanno impegnato giuristi e studiosi del diritto e dell'economia, si affronta l'analisi dei vari principi, comunitari ed interni, cui deve attenersi la fattispecie tributaria in esame perché sia legittima, fino ad arrivare alla moderna conclusione che, a prescindere dal nobile fine, un tributo, ambientale o meno che sia, deve necessariamente seguire le regole proprie del diritto tributario.

Inoltre, considerare la tutela ambientale un mero effetto derivante dall'introduzione di un prelievo, che determina l'aumento del costo del bene o dell'attività inquinante e condiziona i comportamenti umani in senso ecologico, permette un'analisi economica dell'effetto stesso, ma che nulla ha a che vedere con la fattispecie di tributo ambientale, stricto sensu intesa. Si parlerà, dunque, di tributo con finalità ambientale di natura extrafiscale nel primo caso, mentre si potrà individuare una fattispecie del secondo tipo solo in presenza di un nesso causale tra presupposto e danno causato.

Stabilito ciò, si è voluto poi affrontare l'esame della fiscalità ambientale nell'ordinamento interno, con particolare riferimento alle problematiche sorte in seguito alla riforma del Titolo V della Costituzione in tema di potestà normativa e ripartizione di competenze tra organi centrali e periferici. Infatti, se la riforma è stata rivoluzionaria in campo ambientale, poiché ha elevato a rango costituzionale tale materia, altrettanto non è stato per l'aspetto tributario. Per meglio dire, certamente l'idea di realizzare il tanto desiderato federalismo fiscale era alla base di questa riforma, ed infatti si è assistito ad un forte cambiamento di disciplina per ciò che riguarda l'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali. Ma, in realtà, il processo riformatore è rimasto incompleto poiché ad oggi manca ancora la legge di coordinamento che permette di attuare appieno la previsione dell'art. 119 Cost.

CAPITOLO PRIMO

PROFILO STORICO – ECONOMICO DELLA NOZIONE DI TRIBUTATO AMBIENTALE

SOMMARIO: - 1. Concetto di “esternalità” come punto di incontro tra l’interesse dell’economista e quello del giurista. - 2. Le imposte pigouviane: un primo esempio di tributo ambientale. - 3. Il *Teorema di Coase*. - 3.1. La categoria dei property rights. - 4. Il problema della nozione giuridica di ambiente. - 4.1. Rapporti col diritto tributario.

1. Concetto di “esternalità” come punto di incontro tra l’interesse dell’economista e quello del giurista.

L’ambiente è oggi un tema prioritario per gli Stati moderni, che negli ultimi anni hanno dovuto confrontarsi con l’eccessivo sfruttamento delle risorse naturali, con numerose forme di inquinamento e di degrado ambientale in funzione anche delle esigenze della collettività. Da qui, i dibattiti e gli scontri su quali fossero gli interventi di politica economica più adatti a controbilanciare i fenomeni di inquinamento derivanti dai processi economici e dalle realtà produttive.

In realtà, fin dal secolo scorso i problemi ambientali preoccupavano già economisti e filosofi. Costoro, studiando gli effetti dell’evoluzione sociale rispetto alla percezione

individuale dell'ambiente, nonché annoverando tra le conseguenze negative dell'industrializzazione la diminuzione della capacità di valutare gli effetti delle azioni umane nei confronti dell'ambiente circostante, descrivevano tali fenomeni come effetti esterni o *esternalità*¹. Le nostre azioni, dunque, comportano delle reazioni che non ricadono soltanto su noi stessi e spesso, secondo tali studiosi, non si riesce a tenerne conto nel prendere le decisioni; ma, a seconda delle conseguenze causate dalle azioni umane può parlarsi di *esternalità* positive oppure negative².

In questo modo, gli economisti sono riusciti ad integrare anche l'inquinamento nella teoria generale, definendolo come un effetto esterno che altera l'equilibrio del mercato.

Le circostanze in cui nasce e si sviluppa l'inquinamento dell'acqua, dell'aria, del suolo, delle materie prime e della natura in generale, vengono indicate come *diseconomie esterne*³, cioè come fattore di costo della produzione di beni e servizi da parte delle imprese. In questo modo l'inquinamento dovrebbe dar luogo ad un aumento del prezzo del bene o del servizio prodotto, in quanto causa dell'aumento del costo sostenuto dall'imprenditore. In realtà, così non è perché il costo di produzione non cade su chi ha tenuto l'indegna condotta, bensì sui terzi a causa di una diseconomia esterna tecnologica.

Per cui, il soggetto terzo è aggredito da una situazione che non necessariamente lo interessa in via diretta (perché né produttore né consumatore, a volte, di quel prodotto che ha causato danni ambientali), ma che ugualmente egli deve sopportare attraverso il

¹ Sebbene il concetto di esternalità occupi un ruolo centrale nella teoria microeconomica neoclassica e nella teoria dell'economia del benessere e sia stato discusso da molti autorevoli autori (Marshall 1920, Pigou 1920, Scitovsky 1954, Bator 1958, Coase 1960, Buchanan e Stubblebine 1962, Arrow 1970, Meade 1973), la definizione di tale concetto rimane sempre piuttosto vaga. H. R. Varian (1978, cap. 7) nel noto manuale di microeconomia presenta la seguente definizione: "nel modello di equilibrio economico generale di base gli agenti interagiscono solo attraverso i loro effetti sui prezzi. Quando l'azione di un agente influenza l'ambiente in cui opera un altro agente in modo diverso che attraverso il prezzi, diremo che c'è una esternalità".

Questa interazione si manifesta nel momento in cui una o più variabili reali della funzione di utilità di un consumatore o della funzione di produzione di un produttore, non sono controllate dal decisore in questione, ma da altri agenti del sistema economico.

² Si pensi, ad esempio, agli abitanti di una certa città, prendiamo quelli di Oakland. Ebbene, se costoro avessero accesso alla piscina pubblica godrebbero di un piacevole vantaggio (esternalità positiva); ma se, contemporaneamente, fossero infastiditi dall'odore del cloro emanato dalla piscina stessa, allora in tal caso si potrebbe parlare di una esternalità negativa. Esempio tratto da: F. Hinterberger, F. Luks, M. Stewen, *Economia, ecologia, politica (Rendere sostenibile il mercato attraverso la riduzione delle materie)*, Edizioni Ambiente, 1999.

³ F. Osculati, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979; F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente profili ricostruttivi*, Milano, 1996.

pagamento di un costo (funzione risarcitoria del danno subito dalla collettività, unico titolare del diritto all'integrità del bene ambiente⁴).

A loro volta, i prezzi di mercato, alterati dalle diseconomie esterne, non sono espressione della divergenza tra costi marginali privati e costi marginali sociali. Per cui, la disuguaglianza tra queste grandezze frena il mercato, impedendo da un lato di ricavare il maggior utile dalle risorse, dall'altro di limitare il consumo dei beni naturali. Detto ciò, vien da sé immaginare che l'assenza di tali *esternalità* è soltanto una delle condizioni necessarie affinché il libero mercato funzioni nella maniera più efficiente possibile, ma sicuramente quella più importante.

Ecco che si rende necessario un intervento correttivo esterno tale da imporre, questa volta ai soggetti responsabili dei fenomeni di degrado ambientale, di sopportare i costi derivanti dalla propria attività finalizzati alla trasformazione del *male pubblico – degrado ambientale* in *bene pubblico – difesa e tutela dell'ambiente*⁵.

Tale intervento si sostanzia in un prelievo tributario sulla produzione, un antenato appunto del tributo ambientale, che ha la funzione di correggere il costo di produzione e riportare nella dinamica dei prezzi anche il fattore ambientale.

Infine, non di minore rilevanza è l'individuazione della forma di prelievo che più concretamente può essere utilizzato al fine di riequilibrare il mercato e, allo stesso tempo, difendere i diritti della collettività sui temi ambientali. Infatti, con riferimento a tali studi, l'analisi economica e quella giuridica sono sempre state causa di innumerevoli contrasti da parte della dottrina. Tuttavia, il concetto di *esternalità* ha rappresentato proprio il punto di incontro tra l'interesse dell'economista e quello del giurista⁶.

⁴ Cfr. F. Osculati.

⁵ Cfr., F. Osculati, p.8.

⁶ Cfr., F. Picciaredda, P. Selicato, p. 3; U. Mattei, *Tutela inibitoria e tutela risarcitoria – Contributo alla teoria dei diritti sui beni*, Milano, 1987; ID., *I modelli nella tutela ambientale*, in Riv. dir. civ., 1985, II, p.389 ss.; F. Pulitini, *Logica economica e strutture dei diritti – Le new properties e il decentramento delle scelte pubbliche*, in *Dalle res alle new properties*, a cura di De Nova – Inzitari – Tramonti – Vicentini, Milano, 1991, pp. 67 e ss.; G. Astuti, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, I, Torino, 1967, pp.257 e ss.; N. Irti, *Persona e mercato*, in Riv. dir. civ., 1995, I, pp. 289 e ss.

2. Le imposte pigouviane: un primo esempio di tributo ambientale.

Si è detto per inciso, nel paragrafo precedente, che tra i diritti fondamentali della collettività rientra anche quello della tutela dell'ambiente⁷. Ragion per cui, gli atti diretti a procurare danni a tale bene determinerebbero la legittima pretesa della collettività a essere risarcita ogniqualevolta il bene ambiente diventa più rarefatto.

Dunque, questo bene acquista un valore economico che, seguendo tale ragionamento, potrebbe diminuire in modo inversamente proporzionale all'aumentare dell'inquinamento⁸, causa del suo degrado. Ma, per entrambi i fattori presi ad esame è molto difficile stabilire un reale valore economico poiché concetti astratti e non concretamente palpabili.

⁷ La tematica della tutela dell'ambiente è una disciplina relativamente nuova nell'ordinamento italiano. Soprattutto a partire dalla seconda guerra mondiale, si sono verificati mutamenti che hanno determinato una riformulazione del rapporto con l'ambiente. L'ambiente viene ora considerato non più come una risorsa infinitamente sfruttabile per soddisfare le molteplici esigenze produttive, ma come un bene limitato; quindi, deve essere tutelato continuamente dalle istituzioni pubbliche.

Il termine ambiente fa la sua prima comparsa nell'ordinamento giuridico italiano verso la metà degli anni '60, senza mai essere stato un oggetto esplicito di una disposizione costituzionale; veniva, infatti, utilizzato come espressione sintetica degli elementi naturali sui quali andavano ad incidere le attività relative alle sostanze radioattive e naturali (D.P.R. 13 febbraio 1964 n. 185). Ricca di richiami all'ambiente è invece la normativa degli anni settanta, inerente all'attuazione delle Regioni a Statuto ordinario, poiché i diversi Statuti assegnavano loro, immediatamente, il compito di tutelare l'ambiente. Questo compito, però, riguardava solo determinati settori, iniziando a far sentire, in modo sempre più diffuso, la necessità di dare una protezione ai *beni ambientali*. Nella *Dichiarazione di Stoccolma* sull'ambiente, nel 1972, si afferma che le risorse naturali del globo devono essere tutelate nell'interesse delle generazioni presenti e future, attraverso una pianificazione e gestione. Nonostante ciò, in Italia non ci fu alcuna reazione efficace da parte del legislatore ed i primi interventi furono compiuti solo in sede penale e da parte di alcuni corpi tecnici dell'amministrazione ma esclusivamente a scopo repressivo e mai preventivo. Il primo intervento organico si ebbe con la legge n. 319 del 10 maggio del 1976, detta "*legge Merli*", in materia di *tutela delle acque*, con questa legge venne modificato il concetto di ambiente, dando un inquadramento diverso ai molteplici interventi infrastrutturali esistenti, riferendoli tutti all'ambiente. L'esatta connotazione dell'ambiente sotto il profilo giuridico costituisce ancora oggi un problema in gran parte irrisolto; è certo che la normativa, in continua evoluzione, considera *ambiente* sia la realtà fisica di territori, acque, aria, sia la realtà modificata dall'uomo. In proposito, si veda: P. D'Amelio: voce *Tutela dell'ambiente*, in *Enciclopedia giuridica*, 1991, II, Roma, pag. 1-22; M.S. Giannini.: in "*Diritto pubblico dell'economia*", 1995, Bologna, pag. 15 ss.

⁸ Volendo dare una definizione di inquinamento, lo si può intendere come quel fenomeno che deriva dall'introduzione diretta o indiretta di sostanze, vibrazioni, calore o rumore nell'aria o nel suolo, che potrebbero nuocere alla salute umana e all'integrità dell'ambiente, causare deterioramento di beni materiali, oppure danni o perturbazioni a valori ricreativi dell'ambiente o ad altri suoi legittimi usi⁸. Per la definizione di inquinamento si veda F. Principato, *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in *Riv. dir. trib. Intern.*, II – III, 2004, p.13.

Riprendendo, quindi, le fila di quanto si è detto fin ora riguardo le *esternalità*, giova ricordare che la prima proposta di intervento fiscale in funzione di correttivo delle diseconomie esterne risale al noto economista inglese, Arthur Cecil Pigou.

Allievo di Marshall, infatti, Pigou è ricordato particolarmente per gli studi sull'*economia del benessere*⁹ e per le cosiddette *imposte pigouviane*, cioè quei particolari tributi applicabili in presenza di *esternalità*.

Infatti, secondo l'autore, il problema delle diseconomie si risolverebbe applicando un'imposta speciale alle attività economiche che causano "disservizi occasionali non rimborsabili a terze persone"¹⁰ estranee a rapporti economici con le attività medesime.

Per cui, tale imposta dovrebbe compensare il *gap* che si crea tra i prodotti netti marginali privati (frutto dell'attività dei responsabili delle diseconomie esterne) e quelli sociali. Così, riferendoci specificamente all'inquinamento, il nuovo tributo si sommerebbe ai costi dell'intera industria inquinante tanto da equipararli a tutti i costi sociali ad essa imputabili. Dunque, l'aumento del prezzo di offerta darebbe luogo ad una diminuzione delle quantità prodotte e vendute, nonché ad una relativa diminuzione delle quantità di effluenti nocivi scaricati¹¹.

In effetti, i costi che dovrebbero essere imputati all'inquinatore corrispondono alla sommatoria dei danni subiti dalle vittime dell'inquinamento più i costi di determinazione, riscossione ed amministrazione dell'imposta speciale stessa. Di conseguenza, quando i costi superano i danni non vi sono vantaggi a favore della società e, dunque, non vi sono benefici dal processo di internalizzazione dei costi esterni.

Al contrario, ciò si verificherebbe se l'inquinamento si riducesse in misura equa rispetto all'ottima allocazione delle risorse. Difatti, proprio per abbattere le spese totali, chi produce inquinamento dovrebbe ridurre gli scarichi fino a equiparare i costi di disinquinamento con il tributo speciale (che è, invece, uguale al valore del danno

⁹ *The Economics of Welfare* (1932), tradotto in italiano da M. Einaudi nel 1968 con il titolo di *Economia del Benessere*, è il titolo di un celebre scritto di Pigou, in cui l'autore formula metodologie e soluzioni economiche che tendono a situazioni di ottimo sociale attraverso lo studio dei fenomeni sociali. Gli strumenti macroeconomici utilizzati si rifanno alla teoria dell'equilibrio economico generale di stampo keynesiano, quindi alla determinazione della capacità produttiva e redistributiva del sistema nel suo complesso, e hanno l'obiettivo di determinare la massimizzazione del benessere della comunità tutta.

¹⁰ Cfr. F. Osculati, p. 9.

¹¹ A. C. Pigou, *The Economist of Welfare*, III ed., London, 1929, pp. 174 – 205.

dell'inquinamento residuo) e il valore del beneficio che deriva dall'attività di scarico degli effluenti. Da tutte queste eguaglianze deriverebbe un *livello ottimale* di inquinamento residuo e di depurazione.

Approfondendo il discorso, Pigou opera una scissione all'interno del *genus* delle *esternalità* poiché individua, da un lato, i casi in cui dalla produzione di beni e servizi derivano effetti negativi che non vengono risarciti alla collettività; dall'altro, le circostanze che determinano l'aumento irregolare di un prodotto del comparto industriale causando, nel lungo periodo, un *fall – out* sulle singole imprese dello stesso settore¹². Tutto ciò darebbe luogo ad una difformità tra costo sociale e costo privato tale da determinare uno scostamento del prodotto dalla quantità ideale¹³.

Ad esempio, tra le *esternalità* della prima categoria potremmo far rientrare l'inquinamento idrico o quello atmosferico. Ecco, analizzando in chiave esclusivamente economica questi fattori, l'individuazione del costo sociale degli stessi dovrebbe avvenire attraverso l'individuazione dei costi adducibili ad una determinata attività comparati con il costo di diretta imputazione dell'attività svolta dall'autore. Ultimati questi passaggi, se il costo sociale risultasse superiore a quello privato, l'equilibrio potrebbe essere raggiunto nuovamente con un'imposizione fiscale poiché, colpendo la diseconomia esterna socialmente dannosa e fissando il tributo in modo adeguato, si otterrebbe la diminuzione del divario tra costo sociale e costo privato.

In altre parole, l'aumento del prezzo dell'offerta causerebbe una diminuzione della quantità di beni e servizi prodotti ed immessi sul mercato, e quindi degli scarichi inquinanti, tale da realizzare una migliore gestione delle risorse. Infatti, il produttore (che contemporaneamente è anche l'inquinatore), essendo costretto a minimizzare le spese, sceglierebbe di ridurre le emissioni fino ad equiparare i costi marginali di disinquinamento all'ammontare del tributo¹⁴.

¹² Cfr., F. Picciaredda, P. Selicato, p. 3.

¹³ Cfr., Pigou, op. cit., p.134.

¹⁴ Holtermann, *Alternative tax system to correct for externalities, and the efficiency of paying compensation*, in *Ecnomia*, 1976, 1 e ss.; C. R. Plott, *Externalities and correctives taxes*, vol. 33, 1966, pp. 84 e ss.; G. Alpa, *L'analisi economica del diritto nella prospettiva del giurista*, Milano, 1982, pp. 1 e ss.; E. J. Mishan, *Il concetto di esternalità*, 1967, pp. 33 e ss. Mishan ha dimostrato che la crescita economica implica l'aumento dei prezzi pagati per le esternalità; inoltre anche se queste sono completamente internalizzate, l'aumento del prodotto risulterà in un aumento di inquinamento e degrado ambientale; infine, se le

L'analisi pigouviana, in realtà, fu fortemente contestata dagli autori successivi sia dal punto di vista teorico che sotto il profilo della praticabilità. Infatti, individuando diverse situazioni in cui le decisioni imprenditoriali hanno conseguenze dirette su altri soggetti non riconducibili ad atti di scambio su mercati perfettamente concorrenziali, essa rischiava di svilupparsi in modo inconciliabile coi presupposti neoclassici, e l'applicabilità delle conclusioni tradizionali sull'efficienza del libero mercato si riduceva a contesti talmente restrittivi da risultare inesistenti nella pratica. Il caso assolutamente generale infatti non è quello del bene privato allo stato puro, ma del bene pubblico, o comunque della presenza di effetti esterni rilevanti sia nelle scelte produttive che nel consumo, proprio perché l'attività umana, economica o meno che sia, si svolge in un contesto che è sociale, cioè che presenta sempre elementi di rapporto diretto tra individui non riducibili a scambi su mercati perfettamente concorrenziali.

Quindi, se il problema dell'efficienza del mercato viene posto con riferimento alle concrete condizioni in cui si svolge il processo produttivo, risulta evidente l'impossibilità di definire una volta per tutte il mercato come efficiente meccanismo di produzione e di scambio. Se invece la corrispondenza tra equilibrio concorrenziale ed ottimo paretiano viene sostenuta ricorrendo ad ipotesi irrealistiche che cancellano tutti quegli elementi di interazione diretta tra soggetti che costituiscono l'assoluta normalità dei rapporti sociali (introducendo ad esempio l'ipotesi dell'universalità dei mercati e della indipendenza delle funzioni di produzione e di utilità), allora il principio dell'efficienza del mercato viene posto al di fuori di qualsiasi possibilità di critica. Tali ipotesi infatti assimilano il sistema economico allo scambio in concorrenza perfetta e l'ottimo paretiano, cioè il criterio di efficienza, è definito per mezzo della descrizione di un equilibrio nello scambio¹⁵.

preferenze degli agenti si spostano verso la qualità ambientale all'aumentare del reddito, la crescita potrebbe avere anche effetti negativi sul benessere. Questa dimostrazione è valida solo se la relazione fra produzione e impatto ambientale rimane stabile, cioè se la crescita di produzione causata da innovazioni tecnologiche risulta in un aumento equivalente di inquinamento; ma, se le innovazioni tecnologiche rendessero il processo produttivo più "ecologico", le conclusioni pessimiste di Mishan potrebbero essere sbagliate.

¹⁵ Il primo teorema fondamentale dell'economia del benessere stabilisce che, sotto determinate ipotesi, l'equilibrio concorrenziale è un ottimo paretiano. Ma, al di là dell'irrealismo delle ipotesi necessario a sostenere tale corrispondenza, va osservato che esse eliminano dal modello tutto ciò che differenzia un'economia di mercato dallo scambio in concorrenza, rendendo tautologica l'affermazione del teorema.

Si tratta cioè di evidenziare e di comprendere appieno il carattere artificioso del modo in cui viene costruito il riferimento alla situazione ideale di efficienza dell'equilibrio in concorrenza perfetta, con la conseguente perdita di aderenza alla realtà e la difficoltà di ricavare da tale riferimento delle indicazioni per la politica economica. Richiami a metodologie di altre discipline scientifiche che farebbero uso di ipotesi senza un immediato riscontro reale non possono essere di per sé sufficienti a giustificare tale uso astratto della logica. E' infatti necessario distinguere tra tentativi di astrarre dalla realtà così come appare al fine di coglierne aspetti essenziali, eventualmente nascosti, o sviluppare un processo di astrazione che progressivamente tende a prescindere dalla realtà e a risolversi nell'imposizione su di essa di idee precostituite. L'uso estremo del processo di astrazione come frequentemente si osserva nell'ambito dell'economia neoclassica va ricondotto a tale ultima circostanza. Esso assume aspetti di carattere arbitrario e, piuttosto che costituire una componente propulsiva del dibattito, conduce ad una sua paralisi.

Nel caso specifico del tema trattato, il contrasto tra il carattere assolutamente generale delle *esternalità* e i presupposti individualistici dell'economia neoclassica hanno condotto la teoria economica all'alternativa tra suggerire alla politica economica una serie numerosissima di interventi correttivi al mercato, col completo ripudio del principio della libertà economica, oppure costruire una serie di tautologie per difendere l'efficienza del mercato come principio, affiancandole l'affermazione dell'impossibilità pratica di effettuare interventi correttivi per difficoltà di computo o per inefficienze e incapacità strutturali del settore pubblico, mantenendo comunque fermo il riferimento al principio dell'efficienza del mercato nei casi in cui tale intervento fosse inevitabile. Ed è stata quest'ultima la via ad essere seguita, soprattutto dopo l'accettazione dell'analisi di Coase del 1960.

Infatti l'equilibrio nello scambio si consegue quando gli scambi tra soggetti guidati dall'interesse individualistico si interrompono, e ciò avviene quando l'utilità di qualcuno non può essere aumentata se non a discapito di quella di qualcun altro; descrivendo questa posizione di equilibrio si ottiene la definizione dell'ottimo paretiano. Sottolineare la coincidenza tra criterio paretiano e criterio dello scambio consente inoltre di comprendere il senso dell'accettazione da parte della teoria economica della "restrizione di Pareto": uno specifico rapporto sociale, quello di mercato, viene assunto come criterio di scientificità, per cui ciò che risulta conforme ad esso appare oggettivo, neutrale, e può essere posto su un piano prioritario rispetto a principi politici di altra natura. F. Marzano, M. Mellano, M. Tenenbaun, *Economia e ambiente. Paesi industrializzati e paesi in via di sviluppo*, La Sapienza Editrice, Roma 1994, pp. 33-56; in particolare si veda A. Ventura, *Mercato, ambiente e costo sociale: due concezioni dell'efficienza economica*.

Ancora, altri autori¹⁶ contestarono la teoria pigouviana facendo leva sulla base imponibile del tributo. Infatti, costoro sostenevano la necessità di identificare in modo corretto gli elementi generatori di *esternalità* ambientali (inquinamento) ritenendo che generalmente la diseconomia esterna deve essere riferita all'uso di un particolare *input*, e non alla natura dell'*output*¹⁷. Di conseguenza, il tributo dovrebbe colpire proprio l'uso di quell'*input* o essere in diretta relazione con la quantità di materiali nocivi dispersi nell'ambiente¹⁸.

Tale precisazione diventa importante se si fa riferimento ai costi della politica ambientale o, in particolare, a quelli di riduzione della portata inquinante degli scarichi. Decidere, infatti, l'importo del prelievo sulla base delle emissioni inquinanti e non della quantità di beni finali prodotta fa sì che l'imprenditore sia portato a non inquinare comunque: sia riducendo la quantità prodotta, sia utilizzando materiali meno inquinanti invece che *input* dannosi, sia con qualsiasi altro mezzo che si mostri più adatto ai diversi processi produttivi e alle diverse fonti di inquinamento. Motore di questa scelta è certamente il profitto (o la minimizzazione dei costi); è, appunto, normale che il produttore ricerchi il metodo di riduzione dell'inquinamento meno oneroso, realizzando la massima riduzione delle perdite sociali complessive.

3. Il Teorema di Coase.

Visti quindi gli effetti dirompenti che l'analisi pigouviana poteva avere sulla concezione dell'economia come sfera autonoma dell'individuo, è evidente perché una posizione come quella di Coase, che circoscriveva e limitava la portata teorica del problema del costo sociale, doveva essere rapidamente accolta come riferimento essenziale per tutto il dibattito economico. Essa infatti esclude che in via di principio la presenza di effetti esterni possa di per sé rappresentare una fonte di inefficienza economica: per Coase infatti che tale presenza "sia desiderabile oppure no dipende dalle situazioni particolari".

¹⁶ Cfr., Plott, op. cit.; S. K. Nath, *A reappraisal of welfare economics*, New York, 1969, pp. 77–81.

¹⁷ Cfr., F. Osculati, op. cit., p. 10.

¹⁸ Secondo Plott un'imposta sull'*output* potrebbe addirittura essere controproducente; infatti, l'impresa potrebbe essere sì spinta a ridurre le quantità prodotte, ma contemporaneamente sarebbe indotta ad aumentare il consumo di un *input* inferiore, maggiormente inquinante.

Il nucleo del contributo di Coase, divenuto successivamente noto come *Teorema di Coase*, poggia su due proposizioni distinte. Secondo la prima, il mercato è in grado di trattare anche gli effetti esterni con diritti di proprietà¹⁹ ben definiti e in generale in assenza di costi transattivi; in tali condizioni "ideali" perciò non sarebbe necessario alcun intervento pubblico. La seconda proposizione afferma che, sempre in assenza di costi transattivi, la soluzione efficiente a cui conduce il libero svolgersi degli scambi sul mercato è la stessa indipendentemente dall'assegnazione iniziale dei diritti di proprietà.

Prima di entrare nel merito del teorema e di mostrare come tali proposizioni scaturiscano da ragionamenti circolari, è opportuno soffermarsi su di un aspetto basilare dell'impostazione di Coase che, pur essendo ormai consolidato, merita un'analisi critica. Coase da un lato imposta il problema degli effetti esterni sul piano della perfetta simmetria tra chi li causa e chi li subisce; dall'altro di fatto assimila l'effetto esterno alla normale produzione di merci. Viene così aperta la strada alla successiva individuazione, nella letteratura economica, delle *esternalità* come merci di segno algebrico negativo, all'applicazione del criterio paretiano, del concetto di concorrenza ed infine ad affrontare il problema della ricerca delle condizioni di efficienza dell'equilibrio in presenza di *esternalità* in modo sostanzialmente analogo a quello tradizionale.

L'apparente continuità di questi sviluppi con i modelli privi di *esternalità*, presentata tra l'altro con la costruzioni di normali funzioni di produzione e di utilità (comprehensive delle *esternalità* presentate appunto come merci negative per chi le subisce) e con le connesse formalizzazioni matematiche, nasconde in realtà una grave frattura ed un completo stravolgimento semantico. Ad esempio, questa cosiddetta concorrenza non garantisce più quell'indipendenza del singolo dall'azione di altri che si stabiliva nel contesto tradizionale, né è più possibile riproporre l'usuale scissione tra le problematiche dell'efficienza e quelle distributive: il criterio paretiano si risolve invece nel criterio della compensazione ipotetica, venendo sottoposta al metro delle capacità di pagamento una situazione in cui una delle parti dovrebbe pagare per non essere danneggiata.

Tutto ciò può essere mostrato in modo più articolato entrando nel merito delle due proposizioni del teorema di Coase e seguendo poi alcuni sviluppi di tale approccio.

¹⁹ I cosiddetti *property rights*, di cui si dirà nel paragrafo successivo.

La prima proposizione, secondo la quale in assenza di costi transattivi il mercato può internalizzare le *esternalità*, scaturisce dal particolare uso che Coase propone del costo transattivo e dall'impostazione data al problema del costo sociale basata sul carattere simmetrico delle *esternalità* di cui si è detto. L'autore propone, infatti, una serie di esempi dove l'effetto esterno non è altro che una merce della quale è già noto il valore, come può essere una perdita di raccolto agricolo o un qualsiasi danno alla produzione di un'impresa causato dall'*esternalità* o anche da un impedimento legale a svolgere produzioni dannose. Questa *merce-esternalità* viene poi collocata in un contesto in cui, grazie alla definizione dei diritti, è possibile alle parti svolgere delle contrattazioni e massimizzare il valore della produzione e dei profitti congiunti. L'assenza dei costi transattivi assicura che il risultato efficiente sia raggiungibile.

In sintesi per Coase il costo sociale sarebbe l'opposto di quello che è, venendo ridotto in partenza ad uno scambio privato.

Coase passa poi dal contesto in cui le parti coinvolte sono due a quello in cui i danneggiati e/o i danneggianti sono molteplici, mantenendo sempre l'ipotesi dell'assenza di costi transattivi²⁰.

Questo passaggio dal semplice scambio privato alla molteplicità dei soggetti coinvolti, con la presunta simmetria tra chi emette l'esternalità e chi la subisce, conduce Coase a criticare l'approccio pigouviano come incoerente ed a suggerire che: "*se deve essere il proprietario della fabbrica [che nell'esempio portato da Coase emette l'esternalità] a pagare un'imposta pari al danno arrecato, sarebbe allora desiderabile l'introduzione di un doppio sistema di tassazione ed obbligare i residenti [danneggiati] a pagare una somma uguale al costo addizionale sopportato dal proprietario della fabbrica (...) per evitare il danno*"²¹

²⁰ Coase, ad esempio, non ritiene che vi siano differenze degne di nota tra quella che Pigou individuava come prima fonte di divergenza tra rendimenti privati e sociali, dove si hanno contratti incompleti tra due parti già in rapporto tra loro, e una seconda fonte di divergenza che si genera quando si producono effetti esterni su più persone e può non essere noto il soggetto con cui trattare: in entrambi i casi i "contratti" sarebbero insoddisfacenti per la presenza di costi transattivi. R. Coase, *The Problem of Social Cost*, *Journal of Law and Economics*, 1960, in *Problemi di microeconomia*, a cura di W. Breith e H. M. Hochman., Milano, ETAS, 1972.

²¹ Cfr., R. Coase, op. cit., p.180.

Come rilevato in Baumol e in Baumol-Oates²², ciò non è corretto proprio per il carattere pubblico delle *esternalità*. In sintesi, per i beni pubblici la non rivalità nel consumo comporta che l'efficienza paretiana sia ottenuta con un prezzo di offerta diverso da quello di domanda: essendo il costo marginale di erogazione del bene pari a zero, questo deve essere offerto gratuitamente in quanto l'imposizione di un prezzo unico positivo e l'esclusione di chi non paga si risolve in una perdita sociale netta; d'altro canto il bene deve essere offerto fino al punto in cui il suo costo marginale di produzione sia pari alla somma dei benefici marginali. Analogamente, in presenza di effetti esterni negativi l'ottimo paretiano richiede un'imposta pigouviana commisurata alla somma dei danni netti marginali, senza tasse per coloro che hanno dei benefici dalla riduzione dell'inquinamento né compensazioni per i danni degli effetti esterni che comunque si producono. Ma, la mancata considerazione delle *esternalità* come "mali" pubblici e l'insistenza sul loro presunto carattere simmetrico conduce Coase, e poi anche Buchanan e Stubblebine²³, a concludere che la gente, oltre a subire i danni dell'inquinamento, dovrebbe anche essere tassata per l'inquinamento evitato grazie all'intervento pubblico.

Baumol e Oates introducono l'importante distinzione tra esternalità "esauribile" ed "inesauribile", intendendo con la prima il caso in cui l'effetto esterno si suddivide tra i soggetti che lo subiscono in modo tale che all'aumento di essi ciascuno ha un danno minore, e col secondo il caso assolutamente più generale in cui le esternalità hanno una caratteristica pubblica, cioè il danno di ciascuno non va a discapito di quello degli altri. Per questi ultimi la soluzione "contrattazione" e l'ipotetica esclusione di chi non paga un prezzo positivo per l'utilizzo di un bene (in questo caso una riduzione dell'inquinamento) che può essere fornito a costi marginali di erogazione nulli, si risolve in una perdita netta in modo analogo a quanto avviene per i beni pubblici.

Ma la letteratura economica ha sostanzialmente trascurato di approfondire le implicazioni di questa distinzione, che evidenzia i limiti della spiegazione delle inefficienze

²² W. J. Baumol, *On the Taxation and the Control of Externalities*, American Economic Review, 1972, pp. 303 – 309; W. J. Baumol, W. E. Oates, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge, 11 ed. 1988.

²³ J. M. Buchanan, W. C. Stubblebine, "Externalities", *Economica*, 1962, p. 371.

in termini di "divorzio" tra proprietà e scarsità²⁴; analogamente il problema del bene pubblico viene frequentemente discusso privilegiando gli aspetti legati all'impossibilità di esclusione piuttosto che alla non rivalità, cosicché anche in questo caso l'origine delle inefficienze verrebbe ricondotta a difficoltà legate alla appropriabilità dei benefici e quindi all'assenza di un mercato. Il costo transattivo viene poi a riferirsi anche all'esclusione e alla contrattazione, per cui in assenza di costi transattivi un bene pubblico è del tutto analogo ad un bene privato.

E' però evidente che in questo modo la proposizione dell'efficienza del mercato è sottratta a qualsiasi possibilità di critica. Se il costo transattivo diviene un concetto onnicomprensivo, che Arrow²⁵ identifica con "tutti i costi di funzionamento del sistema economico", cioè di effettuare gli scambi, allora assumere che questi costi non ci siano (introducendo l'ipotesi dell'assenza dei costi transattivi) per dimostrare l'efficienza del mercato equivale ad eliminare per ipotesi la cosiddetta origine delle inefficienze. E' chiaro che così non si dimostra nulla ma si propone un dogma per mezzo di un ragionamento circolare.

E' inaccettabile inoltre che da un lato si possa difendere il mercato e la proprietà in quanto mezzi insostituibili per la rivelazione delle preferenze individuali e si critichi la tassazione pigouviana ed in genere l'intervento pubblico per le difficoltà pratiche di applicazione, e dall'altro, da parte dello stesso filone di pensiero, si sostenga invece l'efficienza del mercato con l'ipotesi dell'assenza di onnicomprensivi costi transattivi. La stessa ipotesi infatti potrebbe essere usata per calcolare perfettamente l'imposta pigouviana necessaria ad assicurare l'ottimo economico, o addirittura per "dimostrare" la funzionalità di un'economia interamente pianificata²⁶.

La seconda proposizione del teorema di Coase asserisce l'invarianza della soluzione efficiente rispetto all'iniziale assegnazione del diritto di proprietà. Ma tale conclusione può

²⁴ Questa spiegazione risale a Knight (1924).

²⁵ K. J. Arrow, *The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market Versus Nonmarket Allocation*, in *The Analysis and Evaluation of Public Expenditure*, Washington, 1969, p. 60.

²⁶ D. R. Cooter, *Coase Theorem* del *New Palgrave: a Dictionary of Economics*, Eatwell J., Milgate M., Newman P. (eds), London 1987, p. 459; ha dunque ragione Cooter quando afferma che: "*the transaction costs interpretation of the Coase Theorem should be regarded as false or as a tautology whose truth is achieved by inflating the definition of transaction costs*".

essere valida solo in un contesto di breve periodo e di equilibrio parziale, ed è invece contraddittoria se sostenuta in un contesto concorrenziale dove ciascuna posizione di equilibrio dipende dalla distribuzione iniziale delle risorse.

Ma, nonostante l'evidente carattere parziale dell'equilibrio considerato da Coase, il dibattito economico avrebbe affrontato anche la questione dell'equilibrio di lungo periodo, raggiungendo la conclusione di una sostanziale validità del teorema. Gli argomenti portati a sostegno di tale tesi però non sono affatto convincenti: c'è chi²⁷, ad esempio, ha sostenuto che, se l'attività che emette l'esternalità e quella che la subisce fossero gestite congiuntamente, la regola giuridica non avrebbe la possibilità di alterare la combinazione produttiva che assicura la massimizzazione dei profitti e il teorema sarebbe valido sia nel breve che nel lungo periodo; oppure chi²⁸ costruisce un caso in cui figurano tre attività e, data la struttura di esse e la presenza di esternalità, la combinazione produttiva che assicura la massimizzazione dei profitti sarebbe unica e sarebbe interesse comune combinare degli scambi in modo da raggiungere un equilibrio ottimale. Gli esempi potrebbero continuare, ma hanno tutti in comune la caratteristica di assumere, sia nel breve che nel lungo periodo, i prezzi e la struttura produttiva efficiente come dei dati. Dato che il teorema avrebbe "dimostrato" che la soluzione efficiente è indipendente dalla situazione legale, è evidente che tale dimostrazione è basata su di un ragionamento circolare.

Vi è comunque una mancanza di chiarezza sul contesto in cui il teorema è discusso. In un contesto di equilibrio parziale, l'unico in cui sia possibile difendere l'ipotesi dei prezzi dati, sorge la possibilità dell'estorsione: la parte a cui è assegnato il diritto può minacciare di spingere la propria attività oltre il punto in cui per lei sarebbe conveniente operare aumentando il danno per l'altra parte. Sostenere allora che in via di principio il diritto ad inquinare deve essere trattato in modo simmetrico a quello a non essere inquinati conduce all'assurda conclusione che, così come si possono ottenere dei profitti offrendo dei beni, lo stesso può essere fatto minacciando di danneggiare il prossimo.

In ogni caso il carattere "parziale" appunto dell'equilibrio considerato toglie al teorema ogni validità generale. Se invece il contesto del teorema è quello dell'equilibrio

²⁷ G. J. Stigler, *The Theory of Price*, III ed., London, 1966.

²⁸ R. Feldman, *Liability Rules and the Transfert of Economic Rent*, *Journal of Legal Studies*, 1974, p. 499.

concorrenziale di lungo periodo, è semplicemente falso che il diritto possa essere ininfluenza sull'equilibrio efficiente perché i prezzi non possono più essere considerati dei dati ma sono influenzati dai costi e quindi dalla situazione legale .

Un discorso parallelo può essere svolto per gli effetti esterni tra consumatori. In questo caso, per difendere il teorema si ipotizza che non vi siano effetti di reddito, cosicché l'innegabile ripercussione della situazione legale sulla distribuzione e sull'equilibrio è, per ipotesi, esclusa.

In definitiva, la prima proposizione del teorema è tautologica perché l'ipotesi dell'assenza di costi transattivi implica l'eliminazione aprioristica di tutti i fenomeni che generano delle inefficienze e perché, al fondo, l'efficienza di cui si discute è quella paretiana che viene definita per mezzo della descrizione di un equilibrio nello scambio. Cioè con tale proposizione si afferma soltanto che se non ci fossero inefficienze il mercato sarebbe efficiente perché l'efficienza è definita dal mercato.

La seconda proposizione invece è falsa, oppure è anch'essa tautologica perché è basata sull'introduzione dei prezzi come dei dati, cioè sull'eliminazione, sempre per ipotesi, degli effetti che le politiche pubbliche possono avere sui prezzi e perciò sulla struttura produttiva e sulla posizione di equilibrio del sistema²⁹.

²⁹ Va fatto brevemente riferimento anche ad alcuni sviluppi successivi. La letteratura in proposito è vastissima, ma può essere sufficiente focalizzare l'attenzione su di un lavoro dello stesso Coase del 1988. Questo testo è importante sia perché l'autore riprende alcuni punti essenziali degli sviluppi dell'approccio alle esternalità basati sul teorema, rispondendo tra l'altro ad alcune critiche, sia perché gli argomenti portati sono emblematici del carattere strumentale di quest'impostazione.

Un punto in particolare merita di essere messo in rilievo. L'approccio alle esternalità che si è sviluppato sulla base del teorema di Coase avrebbe riaffermato l'efficienza del mercato riconducendo le esternalità all'interno dei modelli tradizionali. Ma l'approccio iniziale di Coase consentiva solo di discutere di scambi, non di mercati né tantomeno di mercati concorrenziali. La riconduzione delle inefficienze alla "assenza di un mercato" richiede che si effettui un ulteriore passaggio: dal semplice scambio ad un mercato efficiente e perciò concorrenziale. Questo passaggio viene effettuato con una ulteriore estensione del concetto di costo transattivo, per cui l'assenza di tali costi implicherebbe una situazione di concorrenza perfetta.

La difficoltà a svolgere in modo coerente questo passaggio può essere evidenziata con riferimento anzitutto a quanto afferma Coase (1988, pp. 158, 174, 175). Qui l'autore riprende un'affermazione di Stigler secondo cui "*under perfect competition private and social costs will be equal*" in quanto la concorrenza perfetta implicherebbe l'assenza di qualsiasi ostacolo agli scambi e la perfetta informazione, cioè l'assenza di costi transattivi; l'impostazione neoclassica tradizionale, omettendo un'esplicita trattazione di tali costi, implicitamente li avrebbe considerati assenti, e dato che l'assenza di costi transattivi implica la possibilità di effettuare qualsiasi transazione senza costi, sarebbe contraddittorio discutere di divergenze tra costi privati e sociali in un contesto in cui questi devono essere necessariamente uguali.

L'argomento, che costituisce un esempio dell'uso incontrollato del costo transattivo già rilevato da Cooter, introduce un elemento di confusione non consentendo più di distinguere tra concorrenza perfetta sul

In conclusione, il teorema di Coase nella sua iniziale formulazione è tautologico, mentre il passaggio dallo scambio al mercato, cioè la riconduzione del fenomeno delle *esternalità* all'interno di mercati efficienti, e perciò concorrenziali, presenta anche difficoltà di carattere logico.

Cade quindi la possibilità di spiegare le inefficienze in termini di assenza di un mercato.

Un ultimo cenno può essere fatto al modo in cui Coase riprende il problema della tassazione dei danneggiati a cui si è accennato in precedenza. Coase risponde a Baumol affermando che la necessità di tassare anche coloro che già subiscono dei danni deriverebbe dall'aver egli ipotizzato l'introduzione di un'imposta sul valore totale del danno, e che le sue critiche non sarebbero rivolte all'imposta pigouviana basata invece sul costo netto marginale sociale (calcolato per il livello ottimale dell'attività), di per sé impeccabile³⁰.

mercato del beni o dei fattori ed effetti esterni di natura totalmente differente. Mentre può avere un senso ipotizzare che sul mercato dei prodotti si possa avere un numero sufficientemente elevato di venditori e compratori onde stabilire delle condizioni perfettamente concorrenziali, non è neanche immaginabile una situazione analoga degli effetti esterni: questi, a parte il fatto di non essere delle merci, di non avere né venditori né acquirenti, come si è detto presentano un elemento di interazione diretta che non può essere cancellato dall'elevato numero di soggetti ai due lati della transazione, né offrono possibilità di scelta a chi li subisce.

L'intrinseca contraddittorietà di qualsiasi assimilazione delle esternalità alle merci scambiate su mercati concorrenziali, cioè l'impossibilità di effettuare in modo coerente il passaggio dalla singola contrattazione al mercato, emerge anche da un lavoro di Arrow del 1969. Arrow infatti dapprima definisce ciascuna merce-esternalità in modo diverso a seconda di chi la emette e di chi la subisce onde cancellarne il carattere pubblico, poi considera questa situazione come se avesse le stesse proprietà di efficienza di un equilibrio concorrenziale, ed infine riconosce che non si ha né concorrenza perfetta né tendenza all'equilibrio. Ma, se per mercato si intende qualcosa di diverso dal singolo scambio, allora il costo transattivo dovrebbe comprendere anche i costi di avere più soggetti ai due lati della transazione. Questo però, oltre ad essere discutibile dal punto di vista del contenuto del concetto (non riferendosi a nessuna "transazione"), è anche in contraddizione con la definizione della merce-esternalità adottata in precedenza dallo stesso Arrow, non potendo neanche il costo transattivo consentire la contemporanea divisione e moltiplicazione di venditori, acquirenti e merci. Si veda R. Coase, *Notes on the Problem of Social Cost*, in R. Coase, *The Firm, the Market and the Law*, Chicago, 1988.

³⁰ Cfr., R. Coase, op.cit., 1988, p. 185 e ss. Se si è compreso l'uso tautologico del costo transattivo, se si rilegge il par. IV del lavoro di Coase del 1988 dove si utilizza tale concetto per negare anche l'influenza dell'assegnazione dei diritti sulla ricchezza, e se si osserva che Coase semplicemente ignora molte delle altre critiche avanzate da Baumol né affronta il problema specifico del carattere pubblico delle esternalità, si può ben riconoscere la strumentalità dell'uso di ipotesi irrealistiche e dello spostamento di comodo del piano del dibattito tra gli aspetti teorici e quelli empirici. Ma, alla luce dell'assenza di chiarezza sul teorema e della parzialità delle critiche ad esso avanzate, può essere affermato che la teoria economica dominante (13), pur non ripudiando interamente l'approccio pigouviano ha sostanzialmente accolto le proposizioni di principio connesse alle tesi neoliberaliste: l'origine dei diversi casi di "fallimento del mercato", ed in particolare delle esternalità, va individuata nella presenza di costi transattivi troppo elevati; senza tali costi il mercato sarebbe

Ma, la strumentalità e la debolezza delle argomentazioni che sostengono queste proposizioni spingono a ricercare le motivazioni della loro ampia e acritica diffusione non sul piano della coerenza logica o della scientificità, ma nell'elemento politico che le sostiene. Esso può essere messo in evidenza conducendo l'attenzione sullo spostamento di prospettiva prodotto dall'accettazione dell'analisi di Coase.

3.1. La categoria dei property rights.

Il Teorema di Coase, di cui si è già ampiamente parlato nel paragrafo precedente, altro non è che il punto di coesione tra il fenomeno delle *esternalità* negative e l'analisi giuridica delle problematiche ambientali. Ma, per una trattazione più completa dell'argomento, è necessario raccordare quanto si è fin qui detto con la categoria dei *property rights*³¹, che, pur presentando dei contorni alquanto sfumati, corrisponderebbe a "*quella situazione soggettiva di vantaggio di qualunque natura che l'ordinamento giuridico dota degli strumenti di tutela più efficaci possibili fra quelli a sua disposizione*"³².

Quindi, come afferma Coase un tributo standard, configurato in modo da disincentivare l'attività inquinante di un'impresa, non è realmente uno strumento efficace al raggiungimento di tale scopo poiché la soluzione al problema andrebbe piuttosto individuata nel beneficio sociale che si ricava dalla diversa allocazione delle risorse in un sistema di libero mercato; ma, se i *property rights* corrispondono proprio a quella diversa attribuzione delle risorse, allora consentono di superare lo stallo della teoria pigouviana.

Infatti, secondo gli economisti tale concetto rappresenta il "complesso di facoltà, privilegi, e limitazioni di cui è titolare un soggetto quanto all'uso di un determinato bene – risorsa"³³. Sue caratteristiche peculiari sono la universalità (tutte le risorse appartengono a privati secondo titoli specifici), la esclusività (al solo proprietario vanno costi e benefici), la

efficiente, e l'equilibrio di mercato ha una priorità logica rispetto alla situazione legale ed alle questioni distributive connesse alle scelte di politica economica e alla definizione dei diritti.

³¹ Letteralmente "diritti di proprietà".

³² Cfr., U. Mattei, op. cit., p. 81. In realtà, nel nostro ordinamento non esiste una definizione paradigmatica dei *property rights* tale da poterli rapportare a figure tipizzate del diritto sostanziale. Mattei, invece, attribuisce a questa categoria un significato empirico così da poterla confrontare con il concetto economico delle *esternalità* negative (si veda sempre U. Mattei, op. cit., p. 3).

³³ G. Tarantini, *Il principio "chi inquina paga"*, in Riv. Giur. Ambiente, 1990, pp. 727 e ss.

trasferibilità di farlo valere in via forzosa. Per cui, quando le risorse sono distribuite secondo questo modello, la distribuzione delle stesse risulta anche equilibrata già soltanto seguendo le regole del mercato. Infatti, il produttore di beni (che è anche proprietario del diritto di usufruire di quel determinato bene – risorsa) cercherà di utilizzarlo lentamente e gradualmente per massimizzare i profitti in seguito all'incremento di valore nel lungo periodo.

Ora, attraverso la contrattazione tra le parti viene condizionata anche la quantità di domanda, e ciò da luogo ad un uso parsimonioso delle risorse esauribili. Ma, vi sono anche casi in cui le sole regole del mercato non sono sufficienti a riequilibrare la quantità di risorse utilizzata, di solito quando i *property rights* non sono definiti o individuabili. Quando è così, l'utilizzo generalizzato ed indefinito delle risorse crea il disequilibrio tra il costo sociale e quello di produzione dei beni. Inoltre, quando tale produzione crea inquinamento ed il prezzo pagato dal produttore è inferiore ai costi di produzione (perché una parte di costi vengono trasferiti sulla collettività), è necessaria l'introduzione di un prezzo che compensi la quantità di risorsa utilizzata e l'inquinamento prodotto. In sostanza, si parla di correttivi che riportino in equilibrio sia il sistema sia l'uso stesso delle risorse³⁴ e che si possono individuare in strumenti economici³⁵ attraverso i quali l'operatore pubblico realizza le politiche ambientali³⁶.

In realtà, la prassi insegna che la buona riuscita di politiche incentivanti è connessa alla presenza di misure di regolamentazione diretta, nonché ad una serie di variabili collegate al contenuto economico dell'intervento, il quale è sicuramente più valido quando fa sì che nuovi processi non inquinanti siano preferiti perché più convenienti rispetto a

³⁴ Cfr., U. Mattei, op.cit., pp. 71 e ss.

³⁵ In campo ambientale, la denominazione di strumenti economico – finanziari è stata sempre usata in senso lato, indicando con tale termine non soltanto gli strumenti incentivanti (si pensi ai contributi per l'innovazione tecnologica, le agevolazioni e le esenzioni fiscali, le facilitazioni creditizie), ma anche interventi con conseguenze dirette sul meccanismo dei prezzi (ad esempio, la vendita di diritti di inquinamento, la previsione di depositi cauzionali rimborsabili ecc). In realtà, la politica economico – ambientale ha spesso preferito l'uso di sistemi di incentivazione, basato su agevolazioni fiscali e contributi, piuttosto che l'impiego di imposte, la cui prima resistenza è costituita proprio dall'opinione pubblica che si vede sempre più afflitta dal peso della pressione tributaria. R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Tomo I, p. 162; si veda, inoltre, S. Paba, *Il problema della scelta degli strumenti di regolamentazione in politica ambientale*, in *Industria e Ambiente*, a cura di B. Dente e P. Ranci, 1992.

³⁶ R. Cellerino, *Oltre la tassazione ambientale. Nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento*, Bologna, 1993.

quelli tradizionali, oggetto della manovra incentivante stessa. Naturalmente, se non si riscontra tale vantaggio, è probabile che l'inquinatore scelga proprio l'attività economicamente più conveniente ma più dannosa, nonostante la presenza delle suddette misure incentivanti. Ma questo dando un taglio esclusivamente economico al ragionamento.

Infatti, per l'economista il problema ambientale e l'inquinamento sono soltanto elementi di disturbo all'interno del mercato poiché determinano un'inefficiente allocazione delle risorse e una serie di disfunzioni. Tale prospettiva appare al giurista quanto meno singolare poiché la sua attenzione cade, piuttosto, sugli interessi posti in gioco e sulla strategia più opportuna affinché si possa contemporaneamente preservare le condizioni ambientali compatibili con gli equilibri dell'ecosistema senza paralizzare le attività economiche³⁷.

Per questo motivo risulta ormai indispensabile illustrare, in questa parte introduttiva del lavoro, agli aspetti giuridici del problema, partendo proprio dalla nozione di ambiente e dalla sua relazione col diritto tributario.

4. Il problema della nozione giuridica di ambiente.

La tutela dell'ambiente fa parte di quella categoria di diritti c.d. "di nuova generazione", intendendo con ciò sia che questi (nell'evoluzione del diritto) sono successivi a quelli civili e sociali, sia che la loro natura presenta elementi strutturali diversi rispetto a quelli. Certo, non è facile stabilire né date certe per l'inizio del diritto in questione né forme di tutela tipiche; infatti, lo studio di questo nuovo campo di interesse ha dato luogo a non pochi dibattiti e a non poche evoluzioni della normativa stessa, tali da prevedere anche la composizione di istituti del diritto non consueti o, comunque, resi in modo da originare forme nuove di tutela.

Partendo dall'affermazione della tutela ambientale come vero e proprio diritto da tutelare, è da premettere che risale agli anni '70 l'approccio a tali tematiche. Infatti, è

³⁷ Cfr., R. Perrone Capano, op. cit., p. 164.

soltanto da allora che si è assistito ad una graduale *ecologizzazione*³⁸ della vita politica, sociale ed economica, nonché del mondo produttivo e delle discipline scientifiche. Nell'ambito di questa evoluzione il diritto ha avuto un ruolo fondamentale sia attraverso la legislazione, prevedendo una serie di limitazioni, barriere, ed incentivi legati alla tutela dell'ambiente, sia introducendo concetti nuovi ed originali (si pensi, ad esempio, a quelli di valutazione di impatto ambientale o sviluppo sostenibile).

Ciò nonostante, vi sono state, e in certi casi vi sono tuttora, opinioni discordanti riguardo il riconoscimento della materia ambientale come settore autonomo. Il primo a non attribuire tale valore al diritto ambientale fu proprio M. S. Giannini³⁹, il quale lo identificava nella classica *trilogia*: da un lato, come valore paesaggistico ed interesse culturale (rientrano in questa categoria le bellezze naturali, i centri storici, i parchi naturali e le foreste); dall'altro come generale disciplina di assetto del territorio dal punto di vista urbanistico (gestione del territorio, individuazione di aree vocazionali, ecc.); infine, come aspetto ecologico inteso, però, in relazione alle potenziali aggressioni dell'uomo al territorio (difesa del suolo, dell'acqua e dell'aria). Quindi, la tutela ambientale fonderebbe insieme tre funzioni relative alle diverse forme di azioni pubbliche, rispettivamente quella conservativa, quella generale di controllo dei molteplici interessi pubblici, nonché la funzione di reazione all'aggressione degli agenti inquinanti subita dall'ambiente. Secondo l'autore, in ciò risiederebbe la impossibilità di rintracciare una nozione unitaria di tutela ambientale, cioè proprio in quella eccessiva frammentazione degli oggetti e delle finalità di tutela.

Altri autori, invece, hanno cercato di individuare nella nozione di danno ambientale la pluralità di interessi che possono subire nocimento dall'illecito utilizzo del territorio (L. 349/1986, art. 18)⁴⁰. Dunque, l'ambiente dovrebbe essere considerato un bene collettivo, tutelato dallo Stato che deve garantire alla collettività di poterne godere in modo paritario.

³⁸ D. Amirante, *Diritto ambientale e Costituzione*, Milano, 2000, p. 11.

³⁹ M. S. Giannini, *"Ambiente": saggio sui suoi diversi aspetti giuridici*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., 1973, pp. 15 e ss.

⁴⁰ L'art. 18 autorizzerebbe l'interprete a riconoscere *"la posizione preminente del bene giuridico ambiente nella gerarchia dei beni fissata dall'ordinamento"*, dato che la nozione di "ambiente" acquisterebbe una identità univoca, configurando un bene la cui tutela è primaria, non subordinata, indiretta o riflessa. Per vero, oltre all'art. 18, nel senso prospettato, si potrebbero leggere anche l'art. 1, ove vengono definiti i compiti del Ministero e l'art. 6, relativo alla valutazione di impatto ambientale. Al riguardo però è stato esattamente

Secondo altri, viceversa, l'ambiente andrebbe configurato come un bene tutelato dall'ordinamento al pari degli altri beni disciplinati dal codice civile. Merita di essere sottolineato che, secondo tale tesi, a norma dell'art. 814 c.c., le energie naturali che hanno valore economico si considerano beni mobili⁴¹, per cui possono essere oggetto di diritti reali ai sensi dell'art. 810 c.c., mentre quelle che non hanno tale valore economico si considerano *res communes omnium*. All'interno di questa categoria più generale, alcune di queste *res* acquistano natura di beni pubblici (come aria ed acqua, ad esempio) in quanto oggetto di particolare tutela da parte dello Stato⁴².

Riguardo, invece, la configurabilità di un diritto alla tutela dell'ambiente nell'ambito dell'ordinamento costituzionale italiano c'è da dire che soltanto con la riforma del Titolo V Cost. (nel 2001) per la prima volta tale termine è comparso tra i dettati costituzionali. Tuttavia, come è noto, non nella parte che contiene i principi generali, bensì tra i precetti dell'art. 117 Cost. Dunque, ancora una volta non si è data una nozione di ambiente, ma si fa riferimento ad esso nell'ambito della distribuzione delle competenze legislative tra Stato e Regioni⁴³.

Ma, tornando alle teorie sulla nozione di ambiente, molti autori hanno fatto discendere da due norme costituzionali la legittimazione alla tutela ambientale. Infatti, si possono indicare prevalentemente due indirizzi: uno fa riferimento ad una tutela di tipo soggettivo che deriva dall'art. 32⁴⁴ Cost. (e che, a sua volta, si scinde in due orientamenti⁴⁵,

posto in luce come "la normativa sostanziale o organizzativa relativa alla materia" dimostri che l'ambiente "continua a rilevare settorialmente". La legge del 1986 non ha superato le "segmentazioni della legislazione sostanziale preesistente attribuendo all'ambiente nei diversi rapporti giuridici una valenza omogenea". Inoltre, l'art. 18 poi proverebbe proprio il mancato riconoscimento positivo del diritto all'ambiente, in quanto l'ambiente danneggiato "determina il risarcimento, non nei confronti dei singoli individui, che sarebbero titolari di altrettanti diritti, ma soltanto nei confronti dello Stato". S. Labriola, *Il Ministero dell'Ambiente*, in N. Greco (a cura di), *Il difficile governo dell'ambiente*, Roma 1988, pagg. 223 e 224; Torregrossa – Clarizia (a cura di), *Tutela del paesaggio e vincoli sulla proprietà nella recente L. 8 agosto 1985, n. 431*, Rimini, 1986; F. Francario, *Danni ambientali e tutela civile*, Milano, 1990; F. Salvia, *Il Ministero dell'Ambiente*, Nuova It. Scientifica, Roma 1989, pag. 27; F.G. Scoca, *Tutela dell'ambiente: impostazione del problema dal punto di vista giuridico*, relazione Convegno Vibo Valentia 1988, in Quaderni regionali, 1989, pagg. 555.

⁴¹ Bigliazzi Geri – Breccia – Busnelli – Natoli, *Diritto civile*, Vol. II, Torino, 2001, pp. 9 – 10.

⁴² P. Maddalena, *Responsabilità amministrativa, danno pubblico e tutela ambientale*, Rimini, 1985, pp. 37 e ss.

⁴³ Per un esame più approfondito delle competenze legislative in materia ambientale si veda più avanti, al capitolo terzo.

⁴⁴ In riferimento all'art. 32 Cost., la giurisprudenza costituzionale e ordinaria ha riconosciuto l'esistenza di una situazione giuridica soggettiva, immediatamente tutelabile di fronte a situazioni lesive della

di cui il primo collega il diritto ambientale al concetto di tutela della salute⁴⁶, mentre il secondo ne afferma una nozione più ampia e ne allarga l'oggetto giuridico di tutela riconducendolo ai diritti della personalità⁴⁷); l'altro indirizzo, invece, facendo leva sull'art. 9 Cost., ricostruisce una tutela di tipo oggettiva riferita al paesaggio.

stessa, il cui contenuto è dato dalla tutela della salute individuale. La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 88 del 1979 affermava che “*il bene (affidente alla salute) è tutelato dall'art. 32 Cost. non solo come interss della collettività, ma anche e soprattutto come diritto fondamentale dell'individuo, sicchè si configura come diritto primario ed assoluto, pienamente operante anche nei rapporti tra privati. Esso è certamente da ricomprendere tra le situazioni soggettive direttamente tutelate dalla costituzione*”, in Giur. Cost., 1979, p. 656; si vedano anche le sentenze n. 184 del 1986, in Foro it., 1986, I, p. 2053; sent. n. 307 del 1990, in Giur. Cost., 1990, p. 1874; sent. n. 180 del 1994, in Giur. Cost. 1994, p. 1603; sent. n. 218 del 1994, in Giur. Cost., 1994, p. 1746; sent. n. 258 del 1994, in Giur. Cost. p. 2097. Inoltre, B. Carovita, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2001, pp.15 e ss.

⁴⁵ Prendendo spunto da queste due posizioni, si può dire che prima dell'avvento della Costituzione repubblicana il diritto alla salute, a stretto rigore, non rientrava tra i diritti della personalità, per cui non era elevato al rango di diritto soggettivo (artt. 5 – 10 c.c.). Sintomatico della impossibilità di configurare il bene salute come oggetto di diritti soggettivi era la disciplina delle immissioni moleste ex art. 844 c.c.: la legittimazione a richiedere l'intervento del giudice era riconosciuta esclusivamente al proprietario del fondo in quanto il superamento della normale tollerabilità risultava essere lesivo prima di tutto delle ragioni del diritto di proprietà e non di altri beni (ad esempio del diritto alla salute che ugualmente veniva leso dal fenomeno dell'inquinamento dell'aria e delle acque). Inoltre, ulteriore conferma di assoluta estraneità della tutela dell'ambiente rispetto agli interessi tutelati dal legislatore era data dalla prassi giurisprudenziale formatasi sulla base del comma 2 dell'art. 844, dalla quale emergeva il chiaro orientamento dei giudici di merito ad attribuire la prevalenza alle esigenze della produzione rispetto alle ragioni della proprietà. Usando un sillogismo, se nel codice civile non era contemplato il diritto alla tutela della salute come diritto soggettivo, e se il danno ambientale poteva essere sussunto nel più ampio concetto di danno alla salute, allora il nostro codice non considerava come diritto soggettivo neanche il diritto all'ambiente. Concludendo, l'unico strumento di salvaguardia degli interessi ambientali, che spesso interferivano con quelli immediatamente tutelati dall'art. 844 c.c., restava il ricorso ai principi di responsabilità extracontrattuale di cui all'art. 2043 c.c.⁴⁵. Per un quadro generale sul problema, Bigliazzi Geri, op. cit., pp. 76 e ss.; in particolare sulla tutela dell'ambiente in rapporto agli interessi tutelati dall'art. 844c.c.; si veda anche Breccia, *Proprietà, impresa e conflitto di interessi costituzionali protetti*, in Foro Padano, 1974, II, pp.69 e ss.; Luiso, *La tutela contro l'inquinamento: problemi di legittimazione*, in Riv. Dir. Civ.,1979, pp.445 e ss.

⁴⁶ Su questo tema si è pronunciata la Suprema Corte di Cassazione con le sentenze delle SS.UU. 1463/79 e 5172/79, in Foro it., 1979, I, p. 939, con note di C. E. Gallo e A. Lener. Nella prima sentenza (1463/79), la Corte collega il diritto all'ambiente salubre all'interesse alla salute, ponendolo in relazione con il diritto di proprietà, quale disponibilità esclusiva del bene; nella seconda, invece, colloca il diritto all'ambiente nell'ambito della tutela della salute stabilendo che esso “*si presenta non solo come mero diritto alla vita ed all'incolumità fisica, ma come vero e proprio diritto all'ambiente salubre...*”; in merito si veda L. Zanuttingh, *Giudice ordinario e diritto all'ambiente: un passo avanti della Cassazione*, in Riv. Dir. Proc., 1980, pp. 342 e ss.; S. Patti, *Diritto all'ambiente e tutela della persona*, in Giur. It., 1980, I, pp. 859 e ss.; D. Amirante, op. cit., pp. 13 – 14, nota n. 5.

⁴⁷ A. Postiglione, *Ambiente: suo significato giuridico unitario*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., pp. 38 e ss.; l'Autore sostiene che la nozione giuridica di ambiente deve ricondursi ad un sistema giuridico unitario e onnicomprensivo di tutte le risorse presenti nell'ecosistema, comprese quelle culturali.

Questa "polarizzazione bifocale"⁴⁸, territorio e salute, risponde "ad una realtà organizzativa ed operativa attuale, faticosamente emergente", per cui la riaggregazione delle funzioni, allo scopo di consentire una gestione globale dell'ambiente, risulta certamente utile sotto il profilo pratico, anche per comprendere le connessioni, valutare le interazioni e ponderare i diversi interessi pubblici e privati implicati dall'azione sul paesaggio e da quella per l'ambiente salubre⁴⁹.

Tra le teorie moniste, quelle cioè che denotano un carattere unitario della tutela dell'ambiente, ve ne sono alcune che tendono ad accentuare non tanto il lato del "diritto", quanto quello del "dovere" nella tutela dell'ambiente. Tra queste, quella che presenta una ricostruzione più sistematica del problema risale a Fracchia⁵⁰. L'autore afferma, infatti, che l'unitarietà del concetto di ambiente è insito nella nozione stessa di solidarietà sociale (art. 2 Cost.) poiché essa contiene al tempo stesso due significati: morale e giuridico (la propria volontà trova il limite nel rispetto dell'altro).

In passato l'ambiente era considerato soltanto un bene strumentale e non, come oggi accade, un oggetto della solidarietà (rientrando tra i doveri morali dell'uomo). Quest'ultima interpretazione necessita, però, di trovare anche una ratio giuridica, che appunto risiede nell'art. 2 Cost. dove, anche se non c'è un esplicito riferimento alla solidarietà ambientale, comunque lo si può ricavare in via interpretativa dal rilievo quantitativo e qualitativo che ha assunto la normativa a tutela dell'ambiente. Quindi, secondo l'autore, se a questo si aggiunge il riferimento all'uguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2 Cost.), la Repubblica, nel rimuovere gli ostacoli che limitano il pieno sviluppo della persona umana, dovrà tener presente anche il contesto ambientale (salubre) in cui essa vive. E' per questo motivo che si dovrebbe parlare più correttamente di tutela ambientale piuttosto che di diritto ambientale⁵¹.

⁴⁸G.Cordini, *Bibliografia giuridica dell'ambiente*, ITTIG, <http://www.ittig.cnr.it/Ricerca/Testi/cordini1991.htm>.

⁴⁹ A. Predieri, *Paesaggio*, voce dell'Enciclopedia del Diritto, Milano 1981, XXXI, pagg.507 e ss.

⁵⁰ F. Fracchia, *Sulla configurazione giuridica unitaria dell'ambiente: art. 2 cost. e doveri di solidarietà ambientale*, in *Il diritto dell'economia*, 2002, pp. 215 e ss.

⁵¹; F. Fracchia, op. cit., 232 – 239; F. Giglioni, *Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2-3, 2004.

4.1. Rapporti col diritto tributario.

A questo punto del discorso, sembra necessario fare riferimento anche ad un'altra teoria monista che, come la precedente, accentua l'aspetto del "dovere" e si prefigge lo scopo di dimostrare come l'imposizione fiscale sull'ambiente non sia meramente strumentale al perseguimento di una finalità extrafiscale.

Secondo questo orientamento, la tassazione sull'ambiente avrebbe già in sé anche il carattere della fiscalità poiché, essendo economicamente valutabile, l'elemento ambiente assurge esso stesso a fatto indice di capacità contributiva, per cui costituisce per il legislatore quel limite, parametro e giustificazione del tributo⁵².

A tale risultato si giungerebbe considerando due aspetti in particolare:

- a) quello di carattere economico, cioè la natura di "*esternalità*" del bene - ambiente, che permette di incidere (positivamente o anche negativamente) sul costo della produzione o del consumo di determinati beni o servizi prodotti;
- b) quello di carattere giuridico - amministrativo, che si individua nella natura pubblica, collettiva, della titolarità dei beni ambientali.

Quindi, è consequenziale il riferimento alla capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost. Infatti, se un soggetto si avvale del patrimonio naturale (quindi di un bene che è considerato collettivo) ai fini della produzione di beni e/o servizi, procura contemporaneamente sia il vantaggio della mera produzione sia il danno dello sfruttamento delle risorse comuni. Per cui, lo Stato deve agire per eliminare gli effetti negativi che derivano da quel vantaggio iniziale e, quindi, deve sopportare dei costi che distribuisce in capo ai consociati attraverso la "partecipazione alla spesa pubblica".

In altri termini, la fattispecie in esame agirebbe nell'ambito dell'obbligo di solidarietà fiscale di cui all'art. 53 Cost. al quale si riconduce, da un lato, l'obbligo di contribuire al ripristino di quelle condizioni ambientali equilibrate che spettano alla

⁵² F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., pp. 116 – 117.

collettività; dall'altro, l'indice stesso di capacità contributiva, essendo l'attività in questione valutabile economicamente.

Ciò posto, per i sostenitori di tale tesi, l'ambiente costituirebbe un concetto unitario riconducibile direttamente al Fisco⁵³.

Fino a qualche anno fa era molto diffuso il convincimento che i tributi ambientali trovassero la propria ratio nel c.d. principio di funzione extrafiscale⁵⁴ del tributo. A tal proposito, è vero che il sistema tributario contemporaneo svolge sia la funzione meramente fiscale sia quella extrafiscale, nel senso che oltre a procurare i mezzi finanziari necessari a sostenere lo svolgimento dei compiti dello Stato, serve alla realizzazione di finalità economiche e sociali di vario ordine, ma certo le dottrine più moderne hanno abbandonato tale orientamento.

La funzione extrafiscale del tributo assume rilievo come strumento per influenzare, condizionare ed indirizzare i singoli nel loro comportamento economico e sociale, per il perseguimento di fini di interesse pubblico costituzionalmente rilevante (ciò in base al combinato disposto degli artt. 53, 2 e 3 della Cost.). Possiamo dire, dunque, che un tributo non ha mai una funzione esclusivamente finanziaria, poiché produce comunque effetti anche economici e sociali (previsti e voluti ovvero casuali e inattesi); è evidente, però, che tale funzione sia imprescindibile da esso. Contemporaneamente, non può essere vero neanche il contrario; infatti, anche se, per ipotesi, una prestazione tributaria fosse pensata *ad hoc* per realizzare un fine esclusivamente sociale di tipo extrafiscale, beh, la sua applicazione realizzerebbe sempre in primis un gettito a favore dell'Erario.

Quindi, tra i fini fiscali ed i fini extrafiscali non esiste una contrapposizione ma, anzi, una sostanziale convergenza, nel senso che i primi non possono mai prescindere dalla capacità contributiva e i secondi risultano, invece, più *liberi* rispetto allo scopo da

⁵³ Secondo altri, comunque si assuma la nozione di ambiente, a prescindere dal settore di tutela (salute pubblica, paesaggio, patrimonio storico – artistico, urbanistica) gli scopi e gli strumenti del prelievo sono gli stessi. Per cui, in merito al diritto tributario, si deve ritenere che tale nozione possa essere intesa unitariamente sotto l'aspetto, quantomeno, della sistematizzazione delle regole disciplinanti le forme di imposizione. F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., p. 19; Palazzolo, *Sul concetto di ambiente (appunti di teoria generale del diritto)*, in Giur. It., 1989, IV, p. 309; Carrozza, *Lineamenti di un diritto agrario ambientale – I materiali possibili – I leganti disponibili*, in Riv. Dir. Agr., 1994, I, p.151.

⁵⁴ Sull'extrafiscalità nell'ordinamento italiano si veda F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, pp. 48 e ss; ID., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1997, pp. 496 ss.

perseguire perché, tutto sommato, il fine extrafiscale non è altro che una diversa e particolare espressione della solidarietà⁵⁵. Ma, tale libertà trova un limite nel momento in cui lo scopo deve essere perseguito proprio attraverso un tributo; così può dirsi che, in sostanza, anche i fini extrafiscali non possono prescindere dai principi costituzionali che legittimano un tributo.

Tornando alla materia ambientale, il tema dell'extrafiscalità è stato particolarmente interessante anche per le sue applicazioni proprio in questo campo, con riferimento ai tributi ecologici o imposte ambientali. Il fatto che possa esistere un tributo extrafiscale che persegue fini sociali ed economici diversi da quello di procurare allo Stato i mezzi finanziari per lo svolgimento delle sue attività istituzionali implica, con evidenza, non solo la verifica del rispetto dei principi costituzionali tradizionali in materia tributaria, ma un ampliamento della prospettiva dell'indagine che comprenda tutti i principi costituzionali a contenuto sociale e politico, con particolare riferimento a quelli coinvolti dal fine extrafiscale dell'imposta.

Tradizionalmente, le categorie di tributi ambientali erano due: tributi incentivanti e redistributivi. L'idea che si era fatta strada in quel periodo era quella di riuscire a condizionare i comportamenti sia dei produttori – inquinatori sia dei consumatori attraverso un tributo. Più precisamente, si riteneva possibile scoraggiare da un lato l'inquinamento in quanto tale, dall'altro l'acquisto di quei prodotti che non fossero in sintonia con l'ecologia. Per cui, si assicurava il finanziamento di interventi a salvaguardia dell'ambiente con *tasse redistributrici*⁵⁶, che potremmo assimilare ad una sorta di tariffa

⁵⁵ A. Buccisano, *Imposta ecologica e protezione dell'ambiente*, Atti del convegno *L'Informambiente. La cultura della legalità ambientale a convegno*, Palermo 7/8 ottobre 2005.

⁵⁶ R. Perrone Capano, op. cit., pp. 170 e ss. Questa categoria di tributi ha avuto largo impiego poiché ritenuto meno penalizzante rispetto a quella dei tributi incentivanti. In verità, la differenza sostanziale tra le due tipologie consiste anche nel fatto che il gettito ottenuto con le tasse a carattere redistributivo necessariamente viene impiegato in attività di protezione ambientale, mentre la stessa cosa non accade quando parliamo di tasse ecologiche incentivanti. Secondo l'autore, Questi tributi del secondo tipo, per le caratteristiche che presentano, risultano più simili alle imposte che alle tasse in senso stretto; infatti, devono essere istituite tenendo conto della capacità contributiva dei contribuenti e per questo acquistano un connotato generale. Inoltre, più di quelle redistributive, le tasse ecologiche incentivanti riescono a indirizzare la politica fiscale del Paese in senso ambientale poiché è possibile un collegamento anche con l'imposizione personale, sia grazie a parametri correttivi, sia mediante previsioni di crediti d'imposta o deduzioni. Nonostante ciò, ben poco spazio ha trovato l'applicazione delle ecotasse incentivanti, sia perché mal viste dall'opinione pubblica sia a causa delle spinte conservatrici dei sistemi tributari in generale, condizionati soprattutto da esigenze di gettito.

corrisposta per un servizio pubblico. Infatti, si realizzavano azioni di disinquinamento redistribuendo i costi dell'inquinamento medesimo (ad esempio di depurazione o di riciclaggio) in capo agli inquinatori.

Le *tasse incentivanti*, invece, erano viste con meno favore soprattutto dagli utenti, poiché determinavano un sistema di prezzi crescenti che, come si diceva prima, riduce la domanda di beni inquinanti e stimola la produzione di altri beni sostitutivi, in questo caso ecocompatibili⁵⁷.

Con il tributo si possono perseguire *anche* scopi di utilità sociale extrafiscali, ulteriori e complementari rispetto al fine di perseguire un'entrata (finanziamento delle spese pubbliche); e lo scopo finanziario del tributo può essere previsto come secondario, ovvero subordinato o strumentale al raggiungimento dell'obiettivo extrafiscale.

Le imposte ambientali (o con fine ambientale extrafiscale), pertanto, consistono in un prelievo che può essere anche semplicemente strumentale al perseguimento del fine principale di incentivare o disincentivare comportamenti compatibili o incompatibili con l'equilibrio ecologico.

Va da sé che la legittimità costituzionale dell'uso del tributo per fini ambientali extrafiscali è subordinata alla compatibilità di tali fini con i principi costituzionali. Il vero problema è costituito dalla verifica di legittimità costituzionale di una imposta ambientale dal punto di vista del suo rapporto con il principio di capacità contributiva.

Concludendo, la tutela dell'ambiente è stata per lungo tempo identificata meramente con lo scopo del tributo. Attualmente, accanto a tale visione, hanno assunto connotazione ambientale elementi essenziali quali il presupposto e/o la base imponibile, permettendo il passaggio "dall'extrafiscalità alla vera e propria fiscalità del prelievo ambientale⁵⁸".

La politica dell'Unione Europea ha sicuramente contribuito alla legittimazione di tale orientamento; ha individuato, infatti, delle fattispecie di tributi caratterizzati proprio

⁵⁷ R. Alfano, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributi Impresa*, n. 3, 2005.

⁵⁸ V. Ficari, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, cit., 1299.

da elementi strutturali direttamente riferibili all'ambiente⁵⁹. In particolare, in una Comunicazione della Commissione del 29 gennaio 1997⁶⁰ era stato suggerito di trasferire parte della pressione fiscale dalle persone all'ambiente proprio mediante un siffatto sistema di tassazione. Era stato, dunque, ipotizzato un tributo ambientale caratterizzato da un nesso di causalità tra presupposto ed unità fisica, intesa come emissione, bene naturale o prodotto, potenzialmente in grado di produrre un danno all'ambiente⁶¹.

Quindi, l'ambiente non può più costituire soltanto un valore costituzionale extrafiscale, ma deve assurgere, nonostante qualche residua difficoltà, a fatto indice di capacità contributiva, suscettibile di valutazione economica. L'ambiente si trasforma da oggetto di tutela a presupposto dell'imposizione, valutabile alla stregua dei normali canoni costituzionali⁶².

⁵⁹ F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 119 e ss.

⁶⁰ Commissione Europea, Comunicazione, 29 gennaio 1997, "Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico" Bruxelles 26 marzo 1997 COM (97) 9 def., in G.U.C.E., 23 luglio 1997, serie C, n. 22. Si veda anche il precedente J. DELORS, *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, Pubblicazioni Ufficiali Comunità Europee, 1994.

⁶¹ Cfr. R. Alfano, op. cit., in *TributImpresa*, 1999.

⁶² I. Musu, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1999, I, 149 ss.

CAPITOLO SECONDO

QUADRO GIURIDICO E PRINCIPI COMUNITARI

SOMMARIO: - 1. Il tributo ambientale nell'Unione europea: il processo di armonizzazione. - 2. Il principio "chi inquina paga". - 2.1. La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale. - 3. Le Competenze degli Stati membri ed i vincoli derivanti dal Trattato. - 3.1. Il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente. - 3.2. Il divieto di discriminazione fiscale. - 3.3. Il divieto di aiuti di Stato.

1. Il tributo ambientale nell'Unione europea: il processo di armonizzazione.

La politica ambientale dell'Unione europea è stata oggetto di una lunga evoluzione, che ha portato sicuramente alla scoperta di una coscienza ecologica marcata nella società civile, ma anche a considerare la materia stessa dell'ambiente in stretto legame sia con lo sviluppo economico – sociale sia con l'idea del corretto funzionamento del mercato comune.

Inizialmente, quando fu approvato e sottoscritto il Trattato di Roma, istitutivo della Comunità Economica Europea⁶³, tra le finalità indicate dall'art. 3 certo non compariva in modo esplicito la politica ambientale; semmai, poteva essere estrapolata dal più ampio concetto di politica economica⁶⁴, costituendone un aspetto residuale e strumentale.

Fu necessario attendere gli anni '70⁶⁵ per assistere ad un intervento a livello comunitario, dato dalla volontà di far combaciare le esigenze della politica industriale con quelle di salvaguardia dell'ambiente. Infatti, cominciava a farsi spazio l'idea di far gravare i costi della depurazione sui soggetti che ponevano in essere le attività inquinanti. Si iniziavano a gettare le basi di quel principio fondamentale della normazione comunitaria in materia di tassazione ambientale che ha preso il nome di principio del "chi inquina paga" e che legittima parte delle scelte del legislatore comunitario in questo campo.

Nel 1987 è entrato in vigore l'Atto Unico Europeo che inserisce nel Trattato un titolo specifico dedicato all'ambiente (articoli 130R-130T), nonché un nuovo principio, secondo il quale «le esigenze connesse alla salvaguardia dell'ambiente costituiscono una

⁶³ Sottoscritto a Roma il 25 marzo 1957, ratificato e reso esecutivo in Italia il 14 ottobre 1957 con Legge n. 1203.

⁶⁴ F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., p. 51.

⁶⁵ Nel luglio 1972, infatti, in occasione del vertice di Parigi, si riconobbe la necessità, nel contesto dell'espansione economica e del miglioramento della qualità della vita, di prestare maggiore attenzione al tema ambientale. Inoltre, soltanto qualche anno dopo fu istituito il Primo Programma d'Azione, cui ne sono seguiti altri cinque, redatto dalla Commissione e presentato al Consiglio il 17 aprile 1973, fu adottato sotto forma di allegato alla dichiarazione del Consiglio e dei rappresentanti degli Stati membri riuniti il 22 dicembre 1973. Si riportano di seguito i sei programmi che dagli anni '70 al 2010 stanno operando al fine di permettere una sinergia in materia di salvaguardia ambientale tra i Paesi industrializzati:

- Primo Programma 1973-1976: l'azione comune doveva tenere in massimo conto l'esigenza di prevenire il degrado ambientale con priorità rispetto all'intervento riparatore; connessione con le politiche comuni ma non ancora integrazione.
- Secondo Programma 1977-1981: introduce la VIA (Valutazione d'Impatto Ambientale).
- Terzo Programma 1982-1986: pone l'accento sul contributo della ricerca scientifica e dello sviluppo tecnologico.
- Quarto Programma 1987-1992: pone l'accento su un efficace monitoraggio per accertare le cause del degrado e promuovere misure di salvaguardia.
- Quinto Programma 1993 -2000: Individuava i seguenti temi prioritari: il cambiamento climatico; l'acidificazione e la qualità dell'aria; la tutela della biodiversità; la tutela delle acque; l'ambiente urbano; le zone costiere; le gestione dei rifiuti; integrazione delle politiche ambientali nelle politiche di settore per realizzare uno sviluppo sostenibile.
- Sesto Programma 2001 – 2010: miglioramento nell'applicazione della legislazione ambientale esistente; integrazione delle tematiche ambientali nelle altre politiche; collaborazione col mercato. Con le imprese ed i consumatori per trovare strumenti per lo sviluppo sostenibile; partecipazione dei cittadini e cambiamento del comportamento; assetto e gestione del territorio.

componente delle altre politiche della Comunità». Ma, nonostante queste novità, la disciplina ambientale era ancora legata all'obiettivo economico, primario per la Comunità europea (come si può desumere dal testo originario dell'art. 2 secondo cui bisognava promuovere «uno sviluppo armonioso delle attività economiche, un'espansione equilibrata, una stabilità accresciuta, un sempre più rapido miglioramento del tenore di vita»). Era, insomma, ancora vivo quel carattere strumentale e residuale che aveva contraddistinto il precedente Trattato nei confronti di questa materia, anche se l'attenzione verso la stessa cresceva pian piano.

La vera svolta si è avuta, qualche anno più tardi, con l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht, poiché gli interessi economici che avevano predominato fino a quel momento la scena comunitaria lasciavano il posto all'idea che fosse prevalente l'attenzione ad un adeguato equilibrio ambientale. Infatti, riformulati gli artt. 2 e 3 del Trattato e modificato l'art. 130R (ora art. 174), veniva data una connotazione del tutto nuova al concetto di tutela dell'ambiente; gli si attribuiva, finalmente, una valenza giuridica pari a quella delle altre politiche comunitarie⁶⁶. Quindi, con l'entrata in vigore del trattato sull'Unione europea⁶⁷, nel novembre 1993, sostanzialmente si parlava di «crescita

⁶⁶ E' soltanto nel 1993 che «l'azione (...) in materia ambientale» è elevata al rango di «politica» propriamente detta.

⁶⁷ Obiettivo principale degli accordi di modifica del Trattato di Roma del 1957, che prendono il nome di *Atto Unico Europeo*, era certamente il passaggio dal mercato comune al c.d. mercato unico, caratterizzato dalla scomparsa delle frontiere interne, dalla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. Tale sistema aveva previsto, precedentemente, una completa riforma in materia di IVA e di accise sugli scambi intracomunitari, nonché una serie di direttive emanate nel 1992, tra cui:

- Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 sul regime generale in materia di detenzione, circolazione e controlli dei prodotti soggetti ad accisa;
- Direttiva 92/78/CEE del 19 ottobre 1992 per le imposte di consumo sui tabacchi lavorati;
- Direttiva 92/79/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette;
- Direttiva 92/80/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette;
- Direttiva 92/81/CEE del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione della struttura delle accise sugli oli minerali;
- Direttiva 92/82/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali;
- Direttiva 92/83/CEE del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione della struttura delle accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche;
- Direttiva 92/84/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche.

sostenibile che rispetti l'ambiente» tra i compiti della Comunità e del principio di precauzione, accanto a quelli di prevenzione e di correzione, nell'articolo relativo all'ambiente. Secondo tale precetto, gli Stati membri dovevano adoperarsi per realizzare una diminuzione dell'inquinamento alla fonte anche in assenza di provati effetti negativi, nel senso, cioè, che si prescindeva da prove che dimostrassero il nesso causale tra emissioni ed effetti negativi⁶⁸.

Alla luce di quanto detto, l'intervento degli Stati membri in materia di fiscalità poteva ora assumere anche aspetti ecocompatibili, sempre nell'ambito del rispetto dei limiti e divieti imposti in via generale dalle disposizioni fiscali del Trattato.

Occorre, infatti, precisare che non esiste una definizione di "tributo" nelle norme del Trattato, tantomeno di "tributo ambientale". A ciò si contrappone, invece, la molteplicità di denominazioni che gli Stati membri utilizzano sia per indicare i tributi ecologici sia tutti gli altri strumenti fiscali con finalità ambientali. Ma, ciò nonostante non si pone un reale problema di coordinamento antiggiuridico poiché la Commissione europea ha sottolineato l'importanza non tanto della specifica nomenclatura che lo Stato membro adopera per indicare un fenomeno di imposizione tributaria, quanto le caratteristiche e gli effetti che ne derivano. Per cui, è di scarso rilievo se un tributo viene definito tassa o imposta, ciò che importa è la compatibilità tra gli elementi e gli effetti dello stesso ed i principi che ne legittimano l'azione ed il risultato⁶⁹.

Va comunque detto che il Trattato fa una importante distinzione terminologica riconducibile alla tradizionale classificazione di tributo come imposta diretta o indiretta; ciò avviene per delimitare l'ambito di applicazione di determinate norme del Trattato, in particolare quelle che disciplinano i poteri legislativi della Comunità. A tale scopo, ai fini cioè di un processo di armonizzazione⁷⁰ tra gli ordinamenti, sono fondamentali gli artt. 93 e 94 del Trattato CE.

Per una ricostruzione del contenuto della citata normativa comunitaria si veda Tramontano, *L'armonizzazione delle accise nei Paesi dell'Unione europea*, in Riv. guardia fin., 1995, n. 2, p.399.

⁶⁸ A sostegno di tale visione si veda De Cesaris, le politiche comunitarie in materie di ambiente, in Cassesa (a cura di), *diritto ambientale comunitario*, Milano, 1995, pp. 46 – 47.

⁶⁹ L. Ago, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004

⁷⁰ Il concetto di armonizzazione riassume il procedimento attraverso il quale si rende possibile l'affinamento degli ordinamenti giuridici o, più specificamente, delle disposizioni regolamentari nazionali e delle discipline normative per la realizzazione di un fine comune.

L'art. 93 stabilisce che la Comunità europea deve realizzare un'armonizzazione delle *imposte sulla cifra d'affari*, delle *imposte di consumo* e di *altre imposte indirette*, qualora sia necessario realizzare il buon funzionamento del mercato interno. In via alternativa e residuale, si ricorre alla previsione di cui all'art. 94, che disciplina la competenza pedissequa eventuale della Comunità nel riavvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, quando si riscontra un'influenza sul corretto funzionamento del mercato.

L'art. 94 notoriamente si applica alle imposte dirette, che non rientrano nella previsione dell'art. 93 e che sono prive di una specifica disposizione del Trattato.

Ciò detto, è intuibile che i due articoli non possono agire indifferentemente poiché l'uso dell'uno o dell'altro determina un diverso potere normativo della Comunità. Infatti, nel caso dell'art. 94⁷¹ le ipotesi di intervento sono ridotte e l'unico strumento di cui si può far uso per innovare l'ordinamento è la direttiva (poiché il regolamento è escluso), il che denota certamente una maggiore limitazione dell'azione comunitaria⁷².

Esso permette di individuare i punti di partenza comuni tra i vari gruppi di norme, appartenenti a diversi ordinamenti giuridici, determinandone le interrelazioni esistenti. Per cui, il processo di armonizzazione non è finalizzato alla ordinaria unificazione di ogni norma legislativa che disciplina un'imposta o un sistema tributario, quanto piuttosto all'eliminazione delle più gravi divergenze emergenti, che causino effetti restrittivi delle libertà fondamentali e distorsivi della concorrenza tra gli Stati.

In ambito comunitario, tuttavia, si riscontrano differenti orientamenti. Da un lato, secondo la teoria "*dell'armonizzazione coattiva*" i vari Paesi, di comune accordo e avvalendosi dell'Autorità sovranazionale preposta, effettuano la modifica, o l'adeguamento, di una determinata norma tributaria, in conformità di un modello unico. Viceversa, la tesi detta "*dell'armonizzazione spontanea o coordinamento*", fa riferimento all'utilizzo di imposte dirette che danno luogo ad effetti distorsivi marginali, dovuti alle forze libere del mercato che prevalgono e, automaticamente, conducono ad una situazione di equilibrio, senza necessità di un intervento normativo comunitario.

Dal punto di vista giuridico-comunitario, inoltre, occorre distinguere ulteriormente, ai fini dell'interpretazione del concetto di armonizzazione fiscale e normativa, tra i concetti di *ravvicinamento* e *unificazione*. Sebbene parte della dottrina ritenga che il termine *armonizzazione* rappresenti la specifica applicazione in campo fiscale della nozione più ampia di *ravvicinamento*, infatti, il trattato CE e la legislazione comunitaria utilizzano, per esprimere la stessa idea, indistintamente i termini "*armonizzazione*", "*ravvicinamento*" e "*coordinamento*" delle legislazioni degli Stati membri.

In realtà l'*unificazione* si realizza attraverso regolamenti, atti legislativi comunitari, obbligatori e direttamente applicabili, che non lasciano alcun margine di discrezionalità al legislatore nazionale. Il *ravvicinamento*, invece, non presuppone l'unicità dei mezzi, per ottenerlo, realizzandosi invece attraverso l'applicazione delle direttive, costituenti lo strumento principale per rendere affini le legislazioni fiscali.

⁷¹ La norma prevede interventi comunitari soltanto quando si verifichi una grave distorsione al mercato interno, cioè solo in ipotesi di "incidenza diretta" sulla sua instaurazione e il suo funzionamento. A Tale proposito, si veda Carmini – Mainardi, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 283.

⁷² L'intervento dell'Unione Europea nell'imposizione diretta risulta limitato, in quanto, investendo direttamente la sfera della capacità contributiva personale, rappresenta la maggior fonte impositiva degli Stati,

Quanto fin ora detto fa ipotizzare che per gli Stati membri non ci sia una disposizione fiscale comunitaria in materia di imposte dirette, per cui ogni Paese potrebbe esercitare la propria capacità contributiva in via autonoma. A sostegno di tale affermazione, in dottrina si parla anche di una sorta di resistenza da parte degli Stati proprio in materia di imposizione diretta, fondata sul fatto che gli stessi, attraverso questa forma di tributo, reperirebbero la maggior parte dei mezzi economici per fronteggiare i bisogni nazionali. Sarebbe questo, dunque, il motivo per cui non ammetterebbero alcuna intromissione con la propria sovranità nazionale in materia. Cosicché, ha trovato ampio spazio l'applicazione del c.d. *principio di sussidiarietà*⁷³, che demanda agli stati membri l'autonoma messa in atto delle politiche fiscali comunitarie.

In tal caso, la Comunità può intervenire nei settori che non appartengono alla sua esclusiva competenza solo se non è possibile conseguire l'armonizzazione con i principi e gli obiettivi comunitari attraverso la sola azione degli stati membri.

Tuttavia, ciò non ha proibito l'emanazione di importanti norme comunitarie in materia di imposte dirette, fondate, oltre che sull'art. 94 (riguardante l'emanazione di direttive) anche, e soprattutto, sull'art. 90, che disciplina il *principio di non discriminazione*⁷⁴. Esso, di cui si dirà meglio in seguito, è fondamentale per l'intera "costruzione comunitaria", poiché consiste nel riconoscimento di una parità di trattamento concernente tutti i fattori della produzione (merci, persone, servizi e capitali) presenti

a fondamento della rispettiva autonomia fiscale e tributaria. In tale ambito, l'armonizzazione svolge il ruolo di evitare che si determinino gravi distorsioni nel mercato interno e nella concorrenza, in ogni caso contenendosi entro limiti indispensabili per eliminare le distorsioni più rilevanti. Si pone, pertanto, il problema della limitazione della sovranità fiscale, rivendicato dai singoli Paesi membri ogni volta che il diritto comunitario ostacola la potestà tributaria nazionale. V'è rilevato, però, che i modelli di stato fiscale, sono stati messi in crisi dai processi di globalizzazione, il che impone, analogamente a quanto verificatosi in tema di armonizzazione delle politiche di bilancio, anche un ampio processo di armonizzazione delle politiche tributarie. In tal senso O. Esposito De Falco, *L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche*, in *Innovazione e Diritto* n. 5, 2006.

⁷³ Il principio di sussidiarietà è sancito dall'art. 5 del Trattato: "... 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 e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario". Tale principio opera nel caso di una comprovata inefficienza dell'azione dei singoli Stati in materie che sono di interesse comune. In altre parole, si affida alla Comunità una funzione residuale cui si ricorre quando le politiche nazionali non sono adeguate al perseguimento dei fini previsti nel Trattato. In materia fiscale, spesso, si fa uso di questo meccanismo.

⁷⁴ O. Esposito De Falco, op. cit., n. 5, 2006.

all'interno della Comunità, e nel vietare agli Stati comunitari di porre in essere comportamenti discriminatori nei confronti di altri Paesi membri.

Ora, anche le imposte ambientali soggiacciono a tali fondamenti giuridici. Così, una misura ambientale comunitaria in materia di imposizione diretta potrà avvalersi soltanto del ridotto potere normativo previsto dall'art. 94; al contrario, le misure ambientali che riguardano imposte sui consumi e gli scambi vedranno un più ampio margine d'azione della Comunità da un punto di vista legislativo.

Inoltre, concetti di armonizzazione fiscale e di non discriminazione si riflettono, in maniera coerente, anche in questo campo. Nell'esperienza comunitaria, infatti, sino ad ora è prevalsa l'applicazione della libera circolazione delle merci nella costruzione del Mercato Unico. Cosicché, in ciascun settore della protezione ambientale sono state adottate, dalla Comunità, misure legislative sulla base dell'art. 95 (ex art.100A) e dell'art. 175 (ex art.130S). La gran parte di tali misure hanno avuto un effetto di armonizzazione, stabilendo norme relative ai prodotti o ai processi industriali.

Tuttavia, è opportuno fissare un equilibrio, come già accennato, tra la necessità di armonizzare le misure fiscali adottate dai singoli Stati, per garantire la libera circolazione delle merci, ed il principio di sussidiarietà, che consente ai Paesi membri di introdurre ulteriori restrizioni per proteggere l'ambiente.

I vantaggi derivanti dall'armonizzazione comunitaria (quali la non discriminazione e le economie di scala), devono necessariamente essere raffrontati con quelli conseguibili dagli Stati membri lasciati liberi di applicare, a certe condizioni, gli strumenti fiscali, che spesso risultano più adeguati ad affrontare i problemi ambientali nazionali, e riflettono meglio le strutture specifiche dei costi.

Da queste considerazioni, emerge chiaramente, in ambito fiscale, il superiore prevalere di una delle competenze fondamentali dello Stato: la creazione e riscossione delle imposte, principale fonte di finanziamento e fondamento della sua stessa esistenza. A ciò si aggiunge che le imposte dirette, oltre a rappresentare la principale, e più cospicua, fonte impositiva degli Stati, costituiscono anche lo strumento consuetudinario di cui i governi si avvalgono per realizzare le proprie politiche fiscali.

Se ne deduce, pertanto, che sebbene lo sforzo armonizzatore delle legislazioni interne abbia investito, in modo concreto, la fiscalità indiretta, non ha prodotto gli stessi risultati in materia di fiscalità diretta, per le resistenze⁷⁵ interne attuate dagli Stati membri che, in tal modo, hanno inteso difendere la propria sovranità in materia, giudicandola di tale interesse nazionale da collocarsi in una posizione prioritaria anche rispetto al diritto comunitario.

2. Il principio “chi inquina paga”.

La progressiva affermazione della tutela ambientale si è concretizzata in una serie di principi comunitari cardine, contenuti nell’art. 174 del Trattato CE. Quelli che interessa qui citare in questo momento sono il principio di prevenzione, il principio di precauzione e, infine, quello del “chi inquina paga”.

Il primo autorizza la CE a porre in essere misure preventive che evitino, per quanto possibile, qualsiasi evento dannoso per l’ambiente. Si cerca, dunque, di agire prima del verificarsi di danni o impoverimenti così da trovare un concreto riscontro anche da un punto di vista economico, nel senso che è molto meno costoso evitare il danno piuttosto che ripararlo⁷⁶.

Il principio di precauzione, invece, non è spiegato in modo esplicito e preciso, non si dice in cosa si differenzi da quello di prevenzione. Di certo, esso accentua il fine preventivo dell’azione comunitaria sottolineando che la migliore politica ambientale è quella che evita i danni irreversibili e gravi. Contemporaneamente, introduce il terzo principio, cioè quello del “chi inquina paga”. Infatti, per evitare di incorrere nella responsabilità che questo

⁷⁵ Una delle maggiori resistenze si è verificata proprio in relazione alla necessità di fronteggiare in maniera efficace le cd diseconomie esterne.

⁷⁶ Il principio di prevenzione ha permesso importanti interventi, ad esempio ha imposto agli Stati membri l’adozione della procedura di valutazione di impatto ambientale (VIA), istituita con Direttiva 337/85/CEE, per tutti quei progetti che siano suscettibili di avere una rilevante incidenza sull’ambiente. Tale direttiva costituisce un fondamentale strumento di prevenzione poiché obbliga ad un controllo sui progetti e le iniziative che potrebbero incidere negativamente sull’ambiente verificandone la compatibilità ambientale e orientandone i fattori di rischio. Per maggiori approfondimenti si veda Diman, *I principi della tutela ambientale*, in *Principi di diritto ambientale*, a cura di Di Plinio – Fimiani, Giuffrè editore, 2002, pp. 46 -47.

comporta, nonché per evitare la sanzione che ne deriva, i soggetti realizzano tutte le azioni necessarie per scongiurare l'evento dannoso.

Il principio "chi inquina paga" ha assunto rilevanza sia sul piano internazionale che comunitario in virtù dei legami che il sistema economico ha con la politica della tutela ambientale.

La prima definizione del principio chi inquina paga risale al 1972 ed è contenuta nella Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE "Guiding principle concerning international economic aspects of environmental policies". In base a questa raccomandazione, tale principio implica che l'inquinatore debba sostenere i costi necessari a mettere in atto le misure di controllo dell'inquinamento stabilite dalle autorità al fine di garantire che le condizioni dell'ambiente siano accettabili. I due elementi fondamentali di questa definizione sono:

1. l'inquinatore non deve ricevere sussidi rivolti a coprire i costi di controllo dell'inquinamento, perché tali sussidi avrebbero effetti distorsivi sulle attività di investimento e sul commercio internazionale;
2. i prezzi dei beni e dei servizi la cui produzione e/o consumo genera effetti ambientali negativi dovrebbero riflettere i costi delle attività di prevenzione e controllo dell'inquinamento.

In ogni caso, non vuol dire che chi paga è autorizzato ad inquinare, bensì che chi inquina deve sopportare i costi delle misure attuate al fine di ridurre il proprio inquinamento.

Così definito, il suddetto principio risponde principalmente alla esigenza di evitare che la prevenzione ed il controllo dell'inquinamento siano a carico delle autorità pubbliche e che sussidi aventi finalità ambientale possano provocare distorsioni della concorrenza internazionale. Per questo la disciplina dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC) sui sussidi è strettamente legata all'applicazione del principio in questione, sebbene nessun accordo dell'OMC faccia esplicito riferimento ad esso ed alcune disposizioni siano al contrario rivolte a consentire agli Stati membri di fornire assistenza finanziaria rivolta alla prevenzione e al controllo dell'inquinamento.

La definizione del principio chi inquina paga ha subito successive evoluzioni in ambito OCSE. Dalla definizione iniziale di principio di chi inquina paga in senso stretto (riferito

agli standards), limitata alla copertura dei soli costi di prevenzione e controllo dell'inquinamento e la cui applicazione consiste principalmente nella riduzione o eliminazione dei sussidi volti a finanziare tali costi, si è passati a quella "in senso ampio"⁷⁷ di piena internalizzazione dei costi ambientali, tendente a ricomprendere nei costi da addossare all'inquinatore tutti quei costi associati agli impatti ambientali negativi, prevedendo anche la compensazione dei danni ambientali causati ed il ricorso a strumenti di mercato, quali tasse ambientali e permessi negoziabili.

Lo scopo della sua introduzione nelle fonti comunitarie è stato duplice: da un lato, incentivare l'uso razionale delle risorse; dall'altro, evitare che i costi derivanti dall'inquinamento prodotto dalle imprese ricadessero sulla collettività. In sostanza, secondo il Primo programma d'azione le spese per la prevenzione e l'eliminazione dei fattori nocivi devono spettare esclusivamente all'inquinatore, identificando quest'ultimo come "colui che degrada direttamente o indirettamente l'ambiente o crea le condizioni per la sua degradazione".

La stretta connessione che hanno i tre principi citati fa sì che il principio "chi inquina paga" non rivesta soltanto un carattere riparatorio ma anche preventivo, poiché si potrebbe agire in modo tale da avere risultati che in realtà funzionano ex ante. Ne deriva, dunque, che ben si coordinano i meccanismi agevolativi ed incentivanti con l'applicazione di tale principio (si pensi, ad esempio, a provvedimenti a favore di scelte aziendali).

Per cui, strumenti di attuazione di tale principio sono stati individuati in norme e canoni. Le prime hanno ad oggetto la qualità ambientale, cioè fissano delle soglie massime di inquinamento ammissibile; i canoni, invece, hanno una funzione redistributiva nel senso che o accollano all'inquinatore una parte delle spese collettive per misure di

⁷⁷ Citiamo qui due documenti OCSE che vanno nella direzione del principio chi inquina paga nel suo senso "esteso": la Recommendation of the Council Concerning the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution - 7 July 1989 - C(89)88/Final ed un paper del Joint Working Party on Agriculture and Environment intitolato Improving the Environmental Performance of Agriculture: Policy Options and Market Approaches - COM/AGR/ENV(2001)6 - March 2001. Entrambi questi documenti stabiliscono che l'inquinatore deve sostenere non solo i costi per la prevenzione ed il controllo dell'inquinamento, ma anche quelli per riparare i danni causati allo stato dell'ambiente. In particolare, la Raccomandazione si applica ad alcuni impianti ritenuti pericolosi in ragione delle caratteristiche della attività e dispone che il soggetto responsabile dell'impianto debba sostenere anche i costi associati alle misure per fronteggiare l'incidente rilevante e per riparare al danno ambientale, anche qualora tali misure siano adottate dalle autorità. Tuttavia, non vi è alcuna norma di diritto ambientale internazionale che ponga chiaramente le basi per l'interpretazione estesa del Principio chi inquina paga (OCSE, 2002).

disinquinamento oppure inducono lo stesso a adottare le misure necessarie per ridurre l'entità delle emissioni inquinanti.

In sintesi, il principio in questione è uno strumento che persegue una politica ambientale di prevenzione, che si realizza impiegando un sistema di *Comman and Control* (cioè, attraverso divieti, autorizzazioni, standard, controlli e sanzioni), oppure con strumenti a contenuto economico – finanziario (tasse, incentivazioni).

Per quanto attiene al primo metodo, vengono fissati prevalentemente *standards* uniformi bilanciati tra esigenze di tutela ambientale e costi del disinquinamento. Questa soluzione, però, causa comunque degli inconvenienti nel medio periodo, poiché nelle zone di maggiore inquinamento gli *standards* usati non sono sufficienti ad innestare il meccanismo di tutela ambientale delocalizzando le attività inquinanti, tantomeno i costi fissi dell'attività di disinquinamento incentivano la ricerca di processi meno inquinanti⁷⁸.

Un esempio italiano di regolamentazione diretta inefficace si è avuto con la Legge Merli (Legge 10 maggio 1976, n. 319) sulla disciplina degli scarichi, a causa della rigidità del sistema. Infatti, lo scopo della Tabella unica di riferimento consisteva nel favorire una eliminazione graduale degli scarichi non in norma, ed invece la mancata differenziazione delle tipologie dei rifiuti e delle condizioni ambientali dei corpi ricettori in cui avvengono gli scarichi ha causato il fallimento della legge.

Riguardo al secondo metodo, gli economisti hanno studiato il problema della stretta connessione tra ambiente ed economia, arrivando alla conclusione che i costi ambientali costituiscono dei veri e propri costi sociali causando un disagio economico al terzo che non è né produttore né consumatore del bene prodotto, ma di questo si è già ampiamente parlato nel capitolo precedente. E', però, opportuno ribadire che, se l'inquinamento non è un effetto interno al mercato e se i prezzi di mercato non incorporano i costi sociali nei costi marginali privati, ne risulta che tali prezzi non rappresentano uno strumento efficace di prevenzione dell'inquinamento e, dunque, di tutela ambientale. Così, si avverte la necessità di strumenti economici che consentano sia la produzione di beni e servizi a costi più bassi, sia la tutela dell'ecosistema.

⁷⁸ R. Perrone Capano, op. cit., p. 158.

Altra teoria che riguarda il principio in questione si rifà al criterio giuridico – civilistico, ponendolo appunto tra le fonti di responsabilità civile di tipo aquiliano⁷⁹.

In realtà, secondo alcuni nessuna delle teorie riportate è davvero appagante poiché mancherebbe la consapevolezza che, in virtù della caratteristica della coattività, si potrebbe semplicemente collocare il complesso di prelievi ambientali nell'ambito dell'imposizione in quanto tale. In verità, l'orientamento citato rivestirebbe il principio del “chi inquina paga” di un profilo diverso, cioè diventerebbe il fatto – indice di capacità contributiva che, dunque, legittima il tributo a carico dell'inquinatore⁸⁰. Così, si eliminerebbe anche quel profilo, per alcuni indivisibile, del tributo ambientale quale corrispettivo della legittimazione al malsano utilizzo del bene pubblico “ambiente”.

2.1. La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale.

In riferimento al principio in esame, un'importante direttiva è la 2004/35/CE che, pur essendo stata ricondotta nei primi commenti a mere esigenze risarcitorie, tende in realtà a realizzare il principio in esame 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 ma anche quando abbia prodotto una semplice minaccia di questo⁸¹. 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 stato 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.

⁷⁹ Picciaredda – Selicato, op. cit., p.72 e ss.; inoltre, si veda Patti, La tutela civile dell'ambiente, Padova, 1979, p. 178; Bianchi – Cordini, Comunità europea e protezione dell'ambiente, Padova, 1983, p. 72; Giampietro, La responsabilità per danno all'ambiente, Milano, 1988, p.332; F. Amatucci, Le fondamenta costituzionali...p.28.

⁸⁰ In tal senso, F. Amatucci, op. cit., p. 12.

⁸¹ Si veda secondo punto del preambolo e art. 5 della Direttiva 2004/34/CE.

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 (art. 3, par. 1, lettera a), 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. La direttiva, per giunta, prevede 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 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*".

Da ciò discende che l'operatore è soggetto ad una responsabilità di carattere sostanzialmente oggettivo, in quanto, almeno per le attività menzionate nell'apposito allegato, viene subordinata al solo nesso di causalità tra l'attività esercitata ed il pregiudizio sofferto dall'ambiente e (fatte salve le suddette limitate eccezioni rimesse alla discrezionalità degli Stati membri) resta totalmente indipendente 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 del fatto 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 enti territoriali il diritto-dovere di agire in giudizio per il risarcimento del danno causato all'ambiente ed a concludere accordi transattivi per la definizione dei relativi risarcimenti.

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 ma gli impone interventi diretti la cui natura è rimessa ad una "appropriata

discrezionalità amministrativa” delle autorità competenti di ciascuno Stato membro. Inoltre, sia pure in misura attenuata rispetto a quella prevista nella originaria stesura della proposta elaborata dalla Commissione, 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, viene prevista la facoltà degli Stati membri di adottare essi stessi “le misure di riparazione necessarie”. Per questi motivi, la direttiva stabilisce un criterio preferenziale per il ripristino piuttosto che per la liquidazione monetaria.

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, limitandosi unicamente, al pari dell’art. 18 della Legge 349/86, a sancire l’obbligo di riparare il danno di carattere prettamente ambientale, con esclusione del risarcimento dei danni subiti a livello individuale, per i quali restano in vigore le norme generali in materia di responsabilità aquiliana.

Gli obblighi imposti dalla direttiva agli “operatori” 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, riparazione e ripristino 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*. Soltanto subordinatamente alla mancata ottemperanza agli obblighi di intervento diretto previsti dalla direttiva gli operatori possono essere chiamati a rimborsare i costi sostenuti dall’Autorità nazionale 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 è considerata elemento essenziale per ricondurre la

responsabilità per danno ambientale disciplinata dalla L. 349/86 all'interno del sistema della responsabilità aquiliana. In questo senso è stato affermato che la fattispecie prevista dall'art. 18 della stessa legge, pur evidenziando profili di sicura specialità, deve essere ricondotta nell'area dell'illecito aquiliano, attribuendo al titolare una pretesa risarcitoria di natura pecuniaria. Tutt'al più, come ha evidenziato la recente giurisprudenza della Suprema Corte, la normativa speciale della L. 349/86 ha avuto 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.

Anche attraverso questa sua 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” sottraendosi al modello risarcitorio tradizionale.

3. Le Competenze degli Stati membri ed i vincoli derivanti dal Trattato.

La disciplina nazionale in materia ambientale è stata (ed è ancora) condizionata fortemente, e in modo crescente nel corso del tempo, dalle norme internazionali e da quelle comunitarie, sicché, per larga parte, i poteri pubblici nazionali hanno agito quali esecutori

di decisioni prese altrove e hanno dovuto intrattenere relazioni con organismi internazionali e sopranazionali e con quelli di altri Stati aventi analoghe funzioni⁸².

Il problema della congruità tra le norme interne e quelle comunitarie non sempre è stato di immediata risoluzione proprio a causa dei diversi interessi ed obiettivi da perseguire e dei delicati equilibri da mantenere o raggiungere. Inoltre, la molteplicità delle definizioni utilizzate dagli Stati membri, soprattutto con riferimento alle diverse forme che il tributo ambientale può assumere, contrapposte alla scarsa precisione che contraddistingue le formulazioni del Trattato potrebbe indurre ad individuare problemi di coordinamento giuridico - normativo. In realtà, attraverso i processi di armonizzazione e i meccanismi di sussidiarietà, di cui si è già detto, queste difficoltà non sono poi così gravi.

D'altro canto, deve sempre considerarsi il fatto che perseguire una finalità ambientale da parte di uno Stato membro non può, certo, giustificarlo a prescindere dal resto se poi, contemporaneamente, tale scelta ostacoli altre finalità comunitarie (si pensi a distorsioni del mercato e alla libera concorrenza). Dunque, giocoforza che le politiche nazionali ambientali siano coordinate con altri principi fondamentali del diritto comunitario. Naturalmente, non si parla di gerarchia tra protezione ambientale e principi fondamentali, piuttosto di criterio di proporzionalità nella ponderazione degli interessi⁸³.

Ciò detto, negli anni '90 c'è stato un impiego di tributi ambientali eccessivo da parte dei Paesi membri, per cui la Commissione europea nel 1997 ha sentito l'esigenza di chiarire il quadro normativo comunitario pubblicando un documento che costituisce, ancora oggi, un efficace supporto informativo riguardo la portata dei vincoli del diritto comunitario alla tassazione ambientale.

Dunque, la Comunicazione della Commissione CE del marzo 1997, dal titolo *Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico*, stabilisce che gli Stati membri godono di una serie di strumenti economici, tecnici e facoltativi (tra cui tasse e imposte ambientali) che permettono di perseguire gli obiettivi ambientali anche attraverso la realizzazione del principio "chi inquina paga".

⁸² Al riguardo, P.W. Birnie e A.E. Boyle, *International Law and the Environment*, II ed., Oxford University Press, 2002; P. Dell'Anno, *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale*, Giuffrè, 2004; G. Cordini, P. Fois e S. Marchisio, *Diritto ambientale. Profili internazionali, europei e comparati*, Giappichelli, 2005.

⁸³ H. Molina, *Derecho tributario ambiental*, Madrid, 2000, p. 138.

Preoccupazione della Commissione è individuare coscientemente il giusto livello di incidenza del tributo sul mercato; infatti, come la stessa Commissione scrive :”*un tributo troppo basso non consentirebbe di eliminare completamente una distorsione del mercato, mentre uno troppo elevato si limiterebbe a sostituire una distorsione all’altra*”⁸⁴.

Il documento del '97, in realtà, potrebbe essere paragonato ad una sorta di *vademecum* per gli Stati membri. Ha carattere meramente informativo e contiene utili istruzioni per una corretta concezione, applicazione e valutazione degli strumenti fiscali; ciò ha una duplice finalità: da un lato, per garantirne l’uso equilibrato ed efficace a livello nazionale, regionale e locale; dall’altro, per assicurare alla Commissione la necessaria trasparenza per una corretta valutazione di tali strumenti e del loro impatto sulla politica ambientale, comunitaria, sul mercato unico, nonché sulle regole di concorrenza. Infatti, nella varietà delle diverse risoluzioni fornite dagli Stati per problemi analoghi, la Commissione avrebbe presentato nuove proposte di adozione di misure tributarie, sempre considerando i vincoli derivanti dagli altri principi fondamentali.

Come già accennato, il problema sollevato, in primis, dalla Commissione era la mancanza di una definizione unitaria a livello comunitario che in materia di fiscalità ambientale indicasse i diversi strumenti e le loro funzioni ed applicazioni. Più semplicemente, non c’era (e non c’è ancora) una unitarietà di corrispondenza tra la nomenclatura che caratterizza un tributo e la sua reale applicazione. Di conseguenza, i termini tasse o imposte venivano usati per definire tutti i tributi coattivi, non applicati secondo il criterio della controprestazione, il cui gettito era versato direttamente all’Erario o destinato a fini specifici. Comunque, per grandi linee la Commissione, nel '97, è riuscita a distinguere i tributi ambientali in due grandi categorie:

- *tributi sulle emissioni*, in quanto prestazioni pecuniarie direttamente correlate all’inquinamento di aria, acqua, suolo, acustico;
- *tributi sui prodotti*, che si applicano alle materie prime e ai fattori primi incorporati (concimi, pesticidi, ghiaia, sacchetti di plastica⁸⁵ ecc).

⁸⁴ Cfr., COM (97) 9 def., op. cit., 26 marzo 1997.

⁸⁵ La tassa sui sacchetti di plastica fu introdotta in Italia nel 1988, con decreto legge n. 397 e sostituita nel 1993 con un contributo sostitutivo sul poliestere grezzo, istituito con legge n. 427/1993. R. Perrone Capano, op.cit., p. 203. Secondo l’autore, la tassa sui sacchetti di plastica fu un successo e un fallimento al tempo

Tornando al problema del raccordo tra politiche fiscali - ambientali e principi fondamentali alla base del mercato unico e della concorrenza, possiamo qui anticipare che sono due le categorie di regole comunitarie, e dunque di vincoli, che trovano applicazione in questo settore e di cui devono tener conto gli Stati membri: il Trattato istitutivo del diritto comunitario e la normativa derivata europea.

Con riferimento al presente studio, non si può non fare cenno alle norme fiscali del Trattato riguardo l'unione doganale tra gli Stati membri e la tassazione delle merci, concernenti i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente (artt. 25 – 27), nonché il divieto di discriminazione fiscale dei prodotti stranieri (art. 90). Oltre tali regole, esplicitamente tributarie, ve ne sono altre sulla concorrenza e sugli Aiuti di Stato (artt. 87 – 89) che pongono altrettanti vincoli cui bisogna attenersi nell'attuare le politiche ambientali⁸⁶.

3.1 Il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente.

Prima di analizzare il problema dell'influenza che un tributo ambientale può avere sulla libera circolazione delle merci nei Paesi dell'Unione europea, bisogna chiarire alcuni concetti generali che riguardano l'eliminazione degli ostacoli a tale circolazione.

Dal 1° gennaio 1993, con la soppressione degli ostacoli fisici agli scambi conseguente alla realizzazione del mercato interno, si è data completa attuazione a quel percorso che, iniziato nel dicembre del 1961 con l'abolizione dei dazi doganali all'esportazione e proseguito nel luglio del 1968 con l'abolizione dei dazi all'importazione, ha permesso alla libera circolazione delle merci di assumere carattere manifestamente tangibile.

stesso. Un successo poiché si era riusciti a condizionare favorevolmente le abitudini degli utilizzatori, i quali riutilizzavano più volte lo stesso sacchetto di plastica per evitare di pagare ogni volta il prezzo imposto di lire 150 (abbastanza elevato per allora); un fallimento perché l'esenzione dall'imposta prevista per i sacchetti prodotti con materiali biodegradabili, nonché la diffusione di produttori clandestini, avevano comportato l'uscita dalla grande distribuzione e la sostituzione dell'imposta stessa con un contributo sul polietilene grezzo. Ma, dopo soli due anni anche il contributo fu sostituito con un consorzio obbligatorio per il riciclaggio del polietilene, ciò a causa delle difficoltà di controllo e del crollo del gettito del contributo.

⁸⁶ L. Ago, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, Riv. Dir. Trib. Intern., 2 – 3, 2004.

Per quanto concerne l'abolizione delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali all'importazione e all'esportazione, il processo di liberalizzazione è più lento in quanto all'espressione utilizzata dal Trattato per definire quelle misure di protezione tariffaria indiretta (appunto le c.d. tasse di effetto equivalente⁸⁷) è stato necessario fornire un contenuto sufficientemente preciso che permettesse di sanzionare le fattispecie contrarie a quell'obiettivo di "mercato comune". In linea generale, si può dire che alle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali sono riconducibili tutti i tributi imposti unilateralmente dagli Stati membri, per il solo passaggio delle frontiere nazionali da parte delle merci, che determinando quindi l'innalzamento del costo del prodotto importato (o esportato) e frustrano l'effetto liberatorio derivante dalla soppressione dei dazi doganali⁸⁸.

Dunque, tornando alle norme del Trattato, gli artt. 9 – 12 vietano l'istituzione di dazi doganali e di qualsiasi altro tributo che abbia gli stessi affetti tra i Paesi dell'Unione. La *ratio* sta nella prassi, diffusa tra gli Stati membri, di eludere la norma con l'istituzione di forme di prelievo interne occulte che presentassero comunque una funzione

⁸⁷ Al riguardo, fondamentale è stato il contributo della giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha permesso di definire gli elementi essenziali della nozione presa in esame. Si possono distinguere due momenti principali: nel primo, la Corte ha considerato l'intento discriminatorio e protezionistico dell'imposizione stessa identificandola nel "*diritto imposto unilateralmente, sia all'atto dell'importazione, sia in un momento successivo e che, colpendo specialmente la merce importata, ad esclusione del corrispondente prodotto nazionale, produce il risultato di alterare il prezzo e di incidere così sulla libera circolazione delle merci alla stessa stregua di un dazio doganale*", si veda in proposito: sent. *Pan peato*, la sent. 8 luglio 1965 *Deutschmann*, causa n. 10/65 e la sent. 16/06/1966, *Germania c. Commissione*, cause riunite nn.52 e 55/65.

In seguito la Corte ha focalizzato l'attenzione sulla necessità di dare portata generale al divieto di cui agli artt. 23 e 24 per agevolare la più ampia circolazione delle merci nel mercato comune. In due sentenze del 1969 (Commissione c. Italia e Social Fonds Diamantarbeiders) la Corte ha affermato che "*un onere pecuniario, che colpisce le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale propriamente detto, costituisce una tassa di effetto equivalente. anche se non abbia alcun effetto discriminatorio o protezionistico*". In particolare, dopo aver ribadito il divieto di dazi doganali a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo della loro istituzione e la destinazione dei proventi da essi derivanti, la Corte ha tenuto a precisare che l'estensione di tale divieto alle tasse di effetto equivalente "*serve a completare rendendolo efficace, il divieto degli ostacoli per gli scambi che derivano dai dazi stessi*".

Da queste indicazioni della giurisprudenza della Corte di giustizia, si possono dunque individuare gli elementi essenziali della tassa di effetto equivalente a un dazio doganale: la natura pecuniaria dell'imposizione e il fatto che quest'ultima sia destinata ad applicarsi esclusivamente in ragione dell'importazione o dell'esportazione delle merci rendendo l'operazione commerciale più costosa o più complessa sotto il profilo dei relativi adempimenti amministrativi e burocratici.

⁸⁸ Per rilievi quantitativi sulla diffusione delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, si rimanda a C. W. A. Timmermans, *La libera circolazione delle merci*, cit., p. 261.

protezionistica⁸⁹, di cui era ancora più difficile stabilire l'effettiva incidenza economica. Per questo, qualsiasi onere pecuniario, a prescindere dalla sua entità, denominazione e struttura, per il sol fatto di gravare su merci nazionali o estere che varcano una frontiera, sono vietate dal Trattato anche se non sono veri e propri dazi.

Anche le fattispecie soggettive sono interessate dal divieto. Infatti, tradizionalmente esso tutelava soggetti stranieri che commerciavano nel mercato nazionale e, viceversa, soggetti nazionali che esportavano all'estero. Ora, lo stesso divieto opera anche all'interno degli Stati stessi, vietando quelle forme di imposizione che colpiscono il commercio o il transito di merci da una regione ad un'altra di uno stesso Paese⁹⁰.

Infine, ulteriore caratteristica del divieto di dazi e tasse equivalenti è quello della inderogabilità, prescindendo dunque anche da giustificazioni che riguardano lo scopo per cui sono state istituite o la destinazione dei proventi che ne derivano⁹¹.

Detto ciò, con riferimento ai tributi ambientali, un'ipotesi tipica di violazione del divieto di tassa di effetto equivalente riguarda le imposizioni tributarie sulle merci che hanno un impatto ambientale al momento o per il fatto di transitare i confini nazionali. Si pensi, ad esempio, al trasporto⁹² di rifiuti; in questo caso, tolti quelli riciclabili (o comunque riutilizzabili nel processo produttivo), gli altri rifiuti non hanno valore economico e per questo non sarebbero da considerare merci *strictu sensu*. Ma, la Corte di Giustizia⁹³, nel 1992, ha ugualmente attribuito a tale prodotto la qualifica di merce (a prescindere anche dalla possibilità del riciclaggio) rendendolo così soggetto al divieto.

Ancora, altre due fattispecie come quella appena esaminata potrebbero individuarsi nell'ipotesi di tributo ecologico integralmente rimborsato soltanto ai produttori nazionali

⁸⁹ Armelia, *I dazi doganali*, in V. Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 143.

⁹⁰ Si veda, Corte di Giustizia, sentenza 9 settembre 2004, Causa C-72/03, *Carbonati - Apuani*, nella quale la Corte ha stabilito l'applicabilità del divieto di tasse di effetto equivalente a "tutto il territorio doganale", comprendendo quindi anche il territorio interno agli Stati stessi. Per tale motivo, la Corte ha dichiarato l'illegittimità di una norma italiana che statuiva una tassa applicata sui marmi estratti nel Comune di Carrara ed esportati al di fuori del territorio comunale (D.L. 26 gennaio 1999, art. 2, comma 2 ter).

⁹¹ In merito all'inderogabilità assoluta del divieto si vedano le sentenze della Corte di Giustizia 1° luglio 1969, C-24/68, *Commissione - Italia*, e 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi*.

⁹² Altro esempio di tributo ecologico gravante sul trasporto su strada in funzione del peso delle merci trasportate. In questo caso, la finalità ambientale non riguarderebbe la produzione della tipologia di prodotto trasportato, ma la scelta di altri mezzi di trasporto più ecologici rispetto, appunto, a quello su gomma.

⁹³ Sentenza Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 9 luglio 1992, Causa C-2/90, *Commissione - Belgio*.

per svolgere determinate attività a carattere ambientale⁹⁴ (nel qual caso, l'art. 23 sarebbe violato perché il gettito produce un effetto equiparabile a quello di un tributo ad applicazione disparatoria, pur non avendo di per sé il carattere discriminatorio); oppure, nell'ipotesi in cui siano previsti da uno Stato oneri fiscali sulle merci straniere per compensare gli svantaggi competitivi che derivano da una normativa ambientale severa e gravano sui produttori nazionali. In quest'ultimo caso, è ben visibile la natura protezionistica della previsione, ed anche la sua violazione del divieto comunitario.

A questo punto sembra opportuno fare riferimento ad una recentissima sentenza della Corte di Giustizia⁹⁵, del luglio 2007, che ha dichiarato illegittima la c.d. *tassa sul tubo*⁹⁶ siciliana per contrasto con gli artt. 23, 25 e 133 CE nonché dell'art. 9 dell'accordo di cooperazione tra la Comunità economica europea e la Repubblica democratica popolare d'Algeria firmato il 26 aprile 1976 ed approvato con regolamento CEE del Consiglio 26 settembre 1978, n.2210.

La decisione riguarda il tributo regionale istituito, dalla Regione Sicilia con L. 2/2002, al fine di colpire l'attraversamento dell'isola da parte del gasdotto che dall'Algeria porta gas naturale in Italia e in altri Paesi membri.

La *ratio* del tributo conteneva una motivazione di natura ambientale. Obiettivo, infatti, era proprio quello di finanziare (con i proventi derivanti dall'imposizione dell'imposta) gli investimenti destinati a ridurre e prevenire i (probabili) rischi per l'ambiente, che derivano dalla presenza di gasdotti contenenti il gas metano, installati sul territorio siciliano. Il trasporto e la distribuzione del gas metano, infatti, si effettuano mediante gasdotti classificabili come condotte di prima specie, a norma 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), e collegati, appunto, a condotte

⁹⁴ Cfr., H. Molina, op. cit., p.142.

⁹⁵ Corte di Giustizia 21 giugno 2007, Causa C- 173/05, GUCE n. 183 del 04.08.2007.

⁹⁶ Per un maggiore approfondimento del caso, si veda R. 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 Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sentenza 05/01/2004 n. 1203)*, in *TributImpresa*, 2004, n. 3; Id., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *TributImpresa*, 2005, n. 3; Id., *Tributi ambientali regionali fra decentramento ex Titolo V Cost. e prospettiva comunitaria*, in *Rivista Giuridica del Dipartimento di Scienza dello Stato, Università degli Studi di Napoli Federico II*, 2006.

transmediterranee adibite al trasporto di gas proveniente dalla zona algerina del nord Africa.

In forza dell'articolo 6 della legge regionale siciliana n. 2 del 26 marzo 2002 (legge finanziaria per l'anno 2002), il tributo era a carico dei proprietari di gasdotti che attraversano il territorio della regione siciliana e che esercitano attività di trasporto, distribuzione, vendita o acquisto del materiale in oggetto.

In sostanza, si trattava di un tributo di scopo con generiche finalità di tutela ambientale ma che contemporaneamente produceva un effetto equivalente a quello di un dazio doganale in quanto gravava su una merce (il gas metano, appunto) a causa del suo passaggio su un determinato territorio⁹⁷(la Regione Sicilia). Ma, com'è noto, lo scopo di un tributo (anche uno scopo ambientale) non può essere considerato causa di giustificazione della violazione del principio comunitario in oggetto, per cui la Corte di Giustizia lo ha dichiarato illegittimo perché sostanzialmente riconducibile alla fattispecie di tassa di effetto equivalente. Inoltre, poiché avrebbe potuto arrecare anche un pregiudizio al commercio intercomunitario (posto che il gas algerino viene importato in Italia e per poi essere successivamente esportato in altri Stati membri), è contrario anche al dettato dell'art. 25 del Trattato.

Concludendo, la Corte ha seguito un ragionamento pienamente coerente e perfettamente inquadrato in un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale. In effetti, alla stessa conclusione era giunta la giurisprudenza interna⁹⁸ già nel 2003 e nel 2004, in momenti e modalità diversi, dichiarando illegittimo il tributo per evidenti contrasti con la normativa comunitaria.

⁹⁷ M. Barbero, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, in Quaderni Costituzionali, 2007.

⁹⁸ In primo luogo fu il TAR Lombardia, sez. II sentenza 24 gennaio 2003 n.130, in tema di modifica delle proposte tariffarie sul trasporto di gas. La società ricorrente aveva chiamato in giudizio l'Autorità per l'energia elettrica ed il gas, per non aver tenuto conto, nella determinazione tariffaria, del peso del tributo ex art.6 della Legge della Regione Sicilia 2/2002. Il TAR aveva accolto tali argomentazioni ed aveva disapplicato l'art.6 della legge in questione. Successivamente, la Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, Sez. I, sentenza 05 gennaio 2004 n.1203, che aveva dichiarato l'inapplicabilità del predetto art. 6, in quanto contrastante con i principi comunitari. L'illegittimità appariva talmente chiara, che entrambi gli organi giudicanti non avevano reputato necessario il ricorso in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia, posta la assoluta evidenza del contrasto con gli articoli 23 e 25 del Trattato. R. Alfano, *La Corte di Giustizia dichiara l'illegittimità della "Tassa sul tubo" siciliana in quanto tassa ad effetto equivalente*, in Newsletter della Rivista giuridica del Dipartimento di Scienze dello Stato, 11/2007 del 20 settembre 2007, in www.innovazioneDiritto.unina.it.

3.2 Il principio di non discriminazione fiscale.

Più volte si è fatto riferimento, in questo studio, al Mercato Unico e alla necessità di coordinare le varie legislazioni degli Stati che ne fanno parte per una corretta realizzazione delle sue finalità. In ambito fiscale, i maggiori progressi sono stati conseguiti attraverso l'applicazione delle "libertà fondamentali": libera circolazione dei lavoratori, abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli stati membri, libertà di stabilimento di cittadini di uno Stato membro nel territorio comunitario, libera prestazione dei servizi all'interno della comunità, nonché ai movimenti di capitali tra gli Stati. Sicuramente, altrettanto importante è stato il lavoro della Corte di Giustizia, la quale ha dato un'interpretazione estensiva di queste norme, sottolineando che le libertà fondamentali comunitarie non proibiscono soltanto le restrizioni e le discriminazioni dirette in ragione della nazionalità, ma qualsiasi forma di discriminazione che conduca al medesimo risultato (c.d. discriminazione indiretta⁹⁹).

E' su tale base che si innestano i concetti di armonizzazione fiscale e di non discriminazione, coerenti certamente anche con la materia ambientale, tant'è che nell'esperienza comunitaria sino ad ora è prevalsa l'applicazione della libera circolazione delle merci¹⁰⁰ nella costruzione del Mercato Unico.

⁹⁹ Si parla infatti di discriminazioni indirette e di discriminazioni a rovescio per distinguerle dalla discriminazione diretta, cioè dalla discriminazione vera e propria, in quanto palese, nel senso che una norma nazionale dispone un trattamento che discrimina sulla base dell'elemento espressamente protetto dal Trattato, cioè quello della nazionalità delle persone fisiche o delle persone giuridiche.

La discriminazione indiretta, invece, si ha quando una norma nazionale prevede un trattamento discriminatorio sulla base di un criterio diverso da quello tutelato direttamente dal diritto comunitario, ma che comporta lo stesso risultato della discriminazione diretta; in particolare, la discriminazione indiretta si caratterizza per l'utilizzo, da parte dello Stato, di un criterio di distinzione che in apparenza è neutro, in quanto diverso dal criterio espresso della nazionalità. Oggi è pressoché impossibile stabilire a priori quali criteri possano essere utilizzati per eludere il divieto di discriminazione in base alla nazionalità, tuttavia, grazie all'interpretazione della Corte di giustizia europea, si possono analizzare, di volta in volta, le diverse situazioni, in maniera tale da scoprire nuove forme di discriminazione indiretta.

Per quanto riguarda invece la cosiddetta discriminazione a rovescio, essa rileva l'ipotesi in cui ad essere discriminato è il cittadino dello Stato membro la cui normativa si assume discriminatoria; praticamente, nella discriminazione a rovescio, il soggetto agisce come cittadino che, risiedendo in un altro Stato membro, ricorre contro il proprio Stato di cittadinanza in qualità di non residente. C. Longo, in *Il principio comunitario di non discriminazione in materia di imposte dirette*, di C. Longo, A. Mondini, 2002, Università di Bologna, Master universitario "A. BERLIRI", pp. 5; 7.

¹⁰⁰ In materia di libera circolazione delle merci, il divieto di discriminazione non fa riferimento alla cittadinanza dell'operatore economico, ma alla nazionalità del mercato di origine o di destinazione del bene

Prima di analizzare nel dettaglio quale sia il rapporto tra divieto di discriminazione e tassazione ambientale, bisogna fare cenno alle caratteristiche generali del principio di non discriminazione e alla sua interpretazione in ambito comunitario.

Nella maggior parte degli ordinamenti giuridici il divieto di discriminazione in materia tributaria si è affermato come corollario del principio di uguaglianza¹⁰¹. Infatti, tale regola generale¹⁰² non poteva non essere inserita anche nel Trattato CE, che all'art. 12 (*ex art. 6*) comma 1, stabilisce che "*nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità*".

Da una prospettiva più allargata, il divieto de quo si riveste di una maggiore rilevanza simbolica, "*poiché è dimostrato che la Comunità non è soltanto accordo commerciale tra i Governi dei Paesi membri ma è un'impresa comune a cui tutti i cittadini d'Europa sono capaci di partecipare come individui*"¹⁰³.

Va precisato, tuttavia, che l'art. 12 ha un ruolo soltanto residuale rispetto agli analoghi criteri canonizzati nelle diverse aree del Trattato. Ne consegue che esso trova applicazione

oggetto di scambio. M. V. Benedettelli, *Il giudizio di eguaglianza nell'ordinamento giuridico delle Comunità europee*, 1989, Padova, Cedam, pp. 208-209.

¹⁰¹ La Corte Costituzionale italiana ha più volte affermato che l'art. 53 della Cost. costituisce, in materia tributaria, la specificazione dell'art. 3; per approfondimenti sul tema, si veda: Corte Cost. 6 luglio 1972, n. 120, in *Giur. Cost.*, 1972, I, pp. 1289 ss.; Corte Cost., 22 aprile 1980, n. 54, iv, 1980, I, pp. 375 ss.

¹⁰² Al riguardo, va subito precisato che il diritto comunitario, anche se vieta espressamente soltanto la discriminazione in base alla cittadinanza, proibisce comunque ogni discriminazione che, fondandosi su diversi criteri distintivi, giunga allo stesso risultato.

Come affermato, inoltre, dalla stessa Corte di Giustizia Europea, "*secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il principio generale d'uguaglianza, di cui il divieto di discriminazione a motivo della cittadinanza è solo un'espressione specifica, è uno dei principi fondamentali del diritto comunitario. Questo principio impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che la differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata*" (sent. 8 ottobre 1980, causa 810/79, *Uberschar/ Bundesversicherungsanstalt für Angestellte*, Racc. pp. 2747 ss).

Del resto, così come quello di uguaglianza, il concetto di discriminazione presuppone ontologicamente una comparazione tra due o più rapporti, facendo però attenzione al fatto che non sempre una diversità di trattamento sulla base della nazionalità concreta una violazione del menzionato art. 12 del Trattato.

In particolare, secondo un consolidato indirizzo della Corte, si ha discriminazione sostanziale "*sia nel trattamento diverso di situazioni simili, sia nello stesso trattamento di situazioni diverse*", mentre la disparità di trattamento fra situazioni non comparabili si risolve, per contro, in una discriminazione "formale" che non contrasta con il dettato comunitario. Il menzionato orientamento della Corte è stato espresso per la prima volta nella sentenza del 17 luglio 1963, causa 13/63, *Governo italiano contro la Commissione Cee*, Racc. 1963, p. 33 ss.

¹⁰³ In tal senso, Avvocato Generale JACOBS nel caso *Phil Collins*, Cause riunite C - 95 e C. - 326/92 [1993] Raccolta Corte di Giustizia I - 5145, al 5163.

autonoma nella misura in cui non è previsto uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione.

Tornando all'esame del rapporto del divieto di discriminazione con le libertà fondamentali, occorre fare una precisazione, atteso che una stessa situazione può risultare rilevante sotto molteplici punti di vista¹⁰⁴. E' lo stesso Trattato ad ammettere delle limitazioni alle libertà fondamentali; in particolare:

- l'art. 30 prevede restrizioni alla libera circolazione dei beni per motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico o pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone, degli animali e della vegetazione, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale e di tutela della proprietà industriale e commerciale;
- gli artt. 46 e 55 statuiscono restrizioni alla libera circolazione di persone ed alla libertà di prestazioni di servizi sempre per motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza o sanità pubblica;
- gli art. 45 e 55 precisano che le disposizioni relative alle libertà de quibus non riguardano le attività che implicano l'esercizio di pubblici poteri.

¹⁰⁴ Così, in relazione alle disposizioni sullo stabilimento la Corte ha comunque dato priorità alle stesse, considerando che non fosse necessario applicare le disposizioni sul capitale quando una legge nazionale fosse considerata incompatibile con le norme sullo stabilimento¹⁰⁴. Si veda, Causa C-200/98, sentenza del 18 novembre 1999, par. 30, in cui è stato affermato che, se un'azionista possiede una partecipazione nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro che gli consente una influenza ben determinata sulle decisioni della società e gli permette di determinare le attività della stessa società, sono da applicare le disposizioni sulla libertà di stabilimento piuttosto che quelle sulla libera circolazione di capitali. Nello stesso senso, Causa C - 251/98 Baars [2000] Ecr I - 2787.

Allo stesso modo, è stato sostenuto che le disposizioni sul capitale dovrebbero essere applicate quando un provvedimento ha direttamente limitato il trasferimento di fondi, mentre se tale limitazione è stata solo indiretta e fondamentalmente ha realizzato una limitazione alla libertà di prestazione di servizi, la libertà rilevante sarebbe costituita da quest'ultima. In tal senso, Avvocato Generale TESAURO, in Causa C - 118/96, sentenza 18 aprile 1998. In senso contrario, Causa C -484/ 93 [1995] EcrI - 3955.

Si deve altresì osservare che, a differenza di quelle sui servizi e sullo stabilimento, le norme sul capitale si applicano anche, salvo alcuni limiti, alle relazioni con i Paesi terzi. Ne consegue che in tali relazioni, dove il livello di integrazione è più basso rispetto a quello del mercato interno, la Corte può riconoscere agli Stati membri uno spazio più ampio nell'applicazione delle eccezioni.

Un'ultima disposizione di natura restrittiva delle libertà in esame è quella dell'art. 58 del Trattato, il quale dispone che la libertà non pregiudica il diritto degli Stati membri, in primo luogo, di applicare le disposizioni della loro legislazione tributaria che distinguono tra contribuenti che non si trovano nella stessa situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo in cui il loro capitale è investito e, in secondo luogo, di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della normativa tributaria. Tuttavia, l'articolo in esame precisa che tali misure non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata al libero movimento di capitali e di pagamenti.

L'art. 90¹⁰⁵, invece, tutela gli Stati da eventuali discriminazioni che potrebbero nascere tra prodotti nazionali e prodotti di altri Paesi dell'unione. Ma, prima di proseguire, bisogna dire che la Corte ha previsto una serie di principi guida che permettono all'interprete di poter individuare il confine tra divieto di discriminazione e libertà fiscale.

In questo contesto, è importante la distinzione tra due situazioni complementari: da un lato, un regime nazionale deve essere trasparente per permettere di capire se l'onere tributario che grava su prodotti esteri sia superiore rispetto a quello previsto per i prodotti nazionali analoghi; dall'altro, è possibile che due prodotti analoghi siano soggetti a diversa tassazione, ma ciò sempre in linea con la normativa e gli obiettivi comunitari, nonché con criteri oggettivi.

Ciò detto, sembra fondamentale l'interpretazione del concetto di *similarità* delle merci. Secondo la Corte di Giustizia, con la definizione di merci *similari* deve intendersi un prodotto che, per il consumatore, abbia caratteristiche analoghe o risponda a medesime esigenze (non ci si riferisce, dunque, a merci assolutamente identiche); viceversa, le merci non *similari* sono quelle che, anche se con caratteristiche diverse, si trovano in rapporto di

¹⁰⁵ Art. 90, Trattato Ce: “Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni”.

concorrenza indiretta o potenziale¹⁰⁶. In questa seconda ipotesi, trova applicazione l'art. 95 del Trattato Ce, che vieta l'imposizione interna col fine di proteggere produzioni nazionali. Ora, applicando il secondo comma dell'art. 95, l'elemento che induce a ritenere la presenza di una fattispecie discriminatoria è lo scopo protezionistico della misura fiscale, tale da alterare le condizioni di concorrenza. E' questa conseguenza che, naturalmente, realizza la violazione del divieto comunitario (pur dovendo qui ricordare che non è richiesta una assoluta parità di trattamento fiscale anche per le merci non *similari*). Dunque, al divieto previsto dal comma 2 dell'art. 90 è stata data un'interpretazione restrittiva per evitare di limitare in modo eccessivo la libertà fiscale degli Stati. Infatti, per questo si preferisce ritenere che esso presenta un carattere eccezionale, in quanto le condizioni per una sua applicazione risultano più limitate¹⁰⁷.

Altra questione importante, che riguarda il citato articolo, è il rapporto con il divieto di tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale. Anche in questo caso la Corte ha fornito giuste chiavi interpretative affermando che è possibile ricorrere al principio di non discriminazione fiscale soltanto quando il tributo non colpisce i prodotti stranieri per il fatto di essere importati, ma perché crea una situazione di svantaggio a carico dei produttori stranieri (quando il discrimen ha origine dall'applicazione di tributi su prodotti scelti in base a criteri oggettivi e in seguito all'origine di provenienza degli stessi). E' esclusa qui l'ipotesi della tassa di effetto equivalente in quanto l'onere fiscale grava su tutti i produttori, stranieri e nazionali, anche se su questi ultimi in misura ridotta. Al contrario, si configurerebbe una violazione del divieto di discriminazione se, ad esempio, il mancato beneficio di uno sgravio o il maggiore onere imposto sulle merci straniere fosse svantaggioso soltanto per i produttori di altri Stati membri in modo ingiustificato¹⁰⁸.

Veniamo adesso all'esame dei tributi ambientali. Relativamente al principio in esame e nell'ambito di applicazione dell'art. 90, ipotesi riconducibili alla sfera di violazione del divieto di discriminazione potrebbero essere le fattispecie di misure di tassazione differenziale gravanti sui prodotti in funzione della loro capacità inquinante. Infatti, per essere legittima, una tassazione differenziale deve essere basata su criteri oggettivi e

¹⁰⁶ In tal senso, Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza 15 luglio 1982, causa C-216/81, *Cogis*.

¹⁰⁷ Stamatii, *Commentario art. 95*, in *Commentario CEE*, p. 776.

¹⁰⁸ Corte di Giustizia, sentenza 17 luglio 1997, Causa C-90/94, *Haahr Petroleum*.

conforme agli obiettivi comunitari. Allora, in via di principio, una tassazione fondata su motivi di tutela ambientale potrebbe essere causa legittima di giustificazione. Ma, così non è poiché, nonostante le finalità ambientali, resta il problema del coordinamento di tali tributi con l'ipotesi di merci *similari* e con quella di misure di imposizione interna che proteggono produzioni nazionali diverse.

Occupiamoci del primo aspetto. In questo caso, il regime speciale riservato a quei prodotti con caratteristiche meno inquinanti potrebbe non trovare applicazione per ragioni, ad esempio, di controllo amministrativo. Mettiamo il caso che uno Stato riservi un'agevolazione fiscale a merci con minor impatto ambientale, sotto condizione di adempiere determinate procedure di certificazione dalle quali poter desumere la natura dei processi produttivi o le materie prime impiegate. Ora, se tali adempimenti non risultino facilmente attuabili tanto per i produttori nazionali quanto per quelli esteri, lo Stato che ha posto le agevolazioni potrebbe decidere a priori di escludere le merci estere dal godere del vantaggio fiscale. Secondo la Corte di Giustizia, in un caso del genere, uno Stato non ha nessuna facoltà di decisione e non può, dunque, discriminare il produttore straniero. Quindi, o verrà soppressa l'agevolazione anche per i produttori nazionali, oppure dovrà essere considerato applicabile alle merci straniere un trattamento fiscale equiparabile a quello delle merci interne attraverso adempimenti amministrativi.

Con riferimento al dettato del comma 2, dell'art. 90, la verifica della sua compatibilità con legislazione tributaria deve individuare se un sistema nazionale adotti lo stesso criterio di politica ambientale sia per i prodotti interni che per quelli importati. Se ciò non accade, nel comportamento dello Stato che adotta la presunta agevolazione è possibile individuare un comportamento con finalità protezionistiche e quindi lesivo della libera circolazione delle merci.

Infine, un ultimo argomento importante da analizzare è certamente il problema del coordinamento tra limiti della giurisprudenza comunitaria rispetto alla libertà del legislatore nazionale in tema di fiscalità ambientale.

Secondo la Corte di Giustizia, non si può ricorrere al criterio della proporzionalità quando oggetto dell'analisi del comportamento di una norma nazionale che intende perseguire finalità di carattere ambientale rispettando, comunque, la libera circolazione delle merci.

Più precisamente, la conformità di una misura fiscale ambientale al divieto di discriminazione non può essere valutata in termini di adeguatezza proporzionale della misura alla finalità ambientale.

In una sentenza¹⁰⁹ la Corte, infatti, afferma di non poter dichiarare che un onere fiscale gravante su determinati beni importati sia eccessivo rispetto alla finalità ecologica, tanto meno può sindacare le scelte dei legislatori nazionali riguardo la validità dei criteri ambientali adottati per la differenziazione fiscale.

Ma, secondo una diversa opinione¹¹⁰, tale affermazione va corretta per due ordini di motivi. Innanzitutto, il criterio di proporzionalità è ammissibile se riferito alla valutazione di eventuali oneri amministrativi gravanti sugli importatori per beneficiare di agevolazioni fiscali a finalità ambientale¹¹¹; in secondo luogo, è vero che le scelte politiche dei legislatori nazionali sono insindacabili, ma essa non vieta la valutazione dell'idoneità della misura fiscale rispetto all'obiettivo ambientale. Ciò evita che uno Stato possa aggirare il divieto ex art. 90 ricorrendo a presunti obiettivi di natura ambientale¹¹².

3.3 Il divieto di aiuti di Stato.

Il Trattato che istituisce la Comunità europea prevede che l'azione della Comunità comporti, tra l'altro, "un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno" (articolo 3, lettera g). Tra le regole di concorrenza vi sono quelle applicabili alle imprese (relative alle intese, all'abuso di posizione dominante ed alle concentrazioni) e quelle relative agli aiuti concessi dagli Stati. Queste ultime sono volte a garantire che la concorrenza tra imprese non sia falsata da aiuti che avvantaggino indebitamente talune imprese o talune produzioni rispetto alle loro concorrenti. Le principali disposizioni che riguardano gli aiuti di Stato del trattato CE sono contenute negli articoli 87-89.

¹⁰⁹ Corte di Giustizia, sentenza 5 aprile 1990, C-132/88, *Commissione-Grecia*, punto 17.

¹¹⁰ L. Ago, op. cit., in Riv. Dir. Trib. Inter., 2004, n. 2-3.

¹¹¹ Uno Stato membro non può statuire delle incombenze di natura amministrativa eccessivamente onerose. In tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 7 aprile 1987, causa C-196/85, *Commissione - Francia*, punto 14.

¹¹² Amatucci, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, pp. 196 e ss.

L'articolo 87, in particolare, introduce il principio dell'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, che incidono sugli scambi tra Stati membri e che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

Il citato principio non è tuttavia assoluto, ma ammette deroghe per gli aiuti che perseguono determinati obiettivi. È lo stesso articolo 87 che contiene le principali deroghe, tra le quali possiamo menzionare gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, quelli destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali, gli aiuti volti allo sviluppo di determinate regioni (cd. aiuti a finalità regionale) o determinate attività, quelli destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro e quelli destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio. Altre deroghe sono poi contenute nell'articolo 73 (coordinamento dei trasporti o rimborso di talune servitù inerenti alla nozione di pubblico servizio) e nell'articolo 86 (servizi d'interesse economico generale).

Alcuni di questi aiuti¹¹³ sono compatibili di diritto e l'unica condizione riguarda il rispetto dei requisiti definiti dal Trattato. La prassi della Commissione europea e la giurisprudenza della Corte di Giustizia hanno permesso di definire i contenuti e l'interpretazione delle disposizioni del Trattato stesso. Per gli altri aiuti, invece, la Commissione gode di un ampio potere discrezionale nel valutare la compatibilità degli interventi di aiuto degli Stati membri con il mercato comune. La Commissione¹¹⁴ è, pertanto, l'istituzione che procede ad un vero e proprio controllo sugli aiuti di Stato. In considerazione della portata della materia e del numero rilevante di regole introdotto dalla Commissione, si parla ormai comunemente di politica degli aiuti di Stato o di politica del controllo sugli aiuti di Stato.

¹¹³ Gli aiuti, ad esempio, a carattere sociale concessi ai singoli consumatori e quelli relativi alle calamità naturali ed eventi eccezionali.

¹¹⁴ Al fine di permettere un controllo *ex ante*, il trattato prevede un obbligo di notifica alla Commissione degli aiuti che gli Stati membri intendono istituire o modificare ed un divieto di darne esecuzione prima dell'adozione di una decisione di autorizzazione della Commissione. Inoltre, Alcuni regolamenti hanno introdotto alcune categorie di aiuti per le quali gli Stati membri sono esentati dall'obbligo di notifica alla Commissione.

Alla Commissione europea è anche affidato il compito di procedere, con gli Stati membri, all'esame permanente degli aiuti esistenti. Il controllo si basa su di un sistema di relazioni annuali a cui sono sottoposti gli Stati membri e di monitoraggio effettuato dalla Commissione stessa. Il controllo della Commissione si basa anche sulle denunce o segnalazioni che le sono inviate dalle imprese che ritengono di essere state svantaggiate da aiuti concessi a loro concorrenti.

Le regole in materia di aiuti di Stato costituiscono uno dei pilastri del funzionamento del mercato interno, in quanto contribuiscono ad una migliore allocazione delle risorse pubbliche¹¹⁵ e ad una parità di trattamento delle imprese, siano esse pubbliche o private. Esse, infatti, non riguardano solamente la concorrenza tra le imprese private, ma anche le attività economiche svolte da imprese pubbliche o altri organismi dello Stato, che devono essere trattati alla stessa stregua delle imprese private. In altri termini, un aiuto concesso ad un'impresa pubblica o un organo dello Stato che svolge attività economiche non potrebbe essere autorizzato per la semplice ragione che appartengono allo Stato.

Ora, con riferimento agli aiuti di Stato a carattere ambientale, la Commissione nel 1994 aveva adottato una disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente¹¹⁶, con scadenza il 31 dicembre 1999 e successiva proroga fino al 31 dicembre 2000¹¹⁷. In realtà la situazione cambia dopo il 1994, proprio in seguito alla disciplina introdotta. Infatti, gli interventi¹¹⁸ posti in essere in materia ambientale hanno ricevuto nuovi indirizzi, sia per iniziativa degli Stati membri e della Comunità, sia a livello mondiale, in particolare dopo la conclusione del protocollo di Kyoto.

A norma dell'articolo 6 del trattato CE, la politica in materia di aiuti di Stato, definita e attuata dalla Commissione, doveva includere le esigenze connesse con la politica dell'ambiente, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile. La

¹¹⁵ Ad esempio, si evita che alcune imprese vengano mantenute artificialmente in vita a scapito di loro concorrenti più efficienti, in grado cioè di operare senza contributi statali.

¹¹⁶ GU C 72 del 10.3.1994.

¹¹⁷ GU C 184 dell'1.7.2000, pag. 25.

¹¹⁸ Gli interventi degli Stati membri sono stati più numerosi nel settore dell'energia e si sono manifestati in forme ai prima utilizzate, come sgravi od esenzioni fiscali. Tendevano a svilupparsi analogamente nuove forme di aiuti al funzionamento. Ciò ha portato ad adottare una nuova disciplina per far conoscere agli Stati membri e alle imprese i criteri che la Commissione in seguito applicherà nel decidere se gli aiuti prospettati dagli Stati membri sono compatibili o meno con il mercato comune.

politica della concorrenza e la politica dell'ambiente non sono quindi antagoniste: le esigenze della tutela dell'ambiente devono essere incluse nella definizione e nell'attuazione della politica della concorrenza, in particolare per promuovere lo sviluppo sostenibile¹¹⁹.

La necessità di tenere conto, a lungo termine, delle esigenze ambientali non implicava, tuttavia, un'autorizzazione per ogni aiuto. A tale riguardo, devono essere presi in considerazione gli effetti degli aiuti in termini di sviluppo sostenibile e di piena applicazione del principio "chi inquina paga"¹²⁰. Alcuni interventi rientrano incontestabilmente nella categoria degli aiuti rispondenti a tali esigenze, soprattutto quando permettono di raggiungere un livello elevato di tutela ambientale senza essere in contrasto con il principio dell'internalizzazione dei costi¹²¹. Altri aiuti, invece, oltre ad avere effetti negativi sugli scambi fra Stati membri e sulla concorrenza, possono essere contrari al criterio «chi inquina paga» e costituire un freno per l'instaurazione dello sviluppo sostenibile. Ciò potrebbe accadere, ad esempio, nel caso di taluni aiuti destinati unicamente a favorire l'adeguamento a nuove norme comunitarie obbligatorie.

Dunque, l'impostazione della Commissione consiste nel determinare in quale misura e a quali condizioni gli aiuti di Stato possano risultare necessari alla tutela dell'ambiente ed allo sviluppo sostenibile senza esplicitare effetti sproporzionati sulla concorrenza e sulla crescita economica. L'analisi va condotta alla luce degli insegnamenti che si possono trarre dal funzionamento della disciplina adottata nel 1994 e delle modifiche nel frattempo intervenute in materia di politica dell'ambiente.

Successivamente al '94, sono stati due gli atti importanti della Commissione che si riferiscono al rapporto tra tributi ambientali e divieto ex art. 87 del Trattato: nel 1997 la comunicazione della Commissione su "Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico", dove si afferma che la Commissione deve tener conto tanto dell'origine quanto della

¹¹⁹ La volontà della Commissione di integrare la politica ambientale nelle altre politiche è stata richiamata anche nel «Rapporto di Colonia sull'integrazione delle esigenze ambientali» del 26 maggio 1999, nonché nella relazione al Consiglio europeo di Helsinki sull'integrazione della tutela ambientale e dello sviluppo sostenibile nelle politiche comunitarie [SEC(1999) 1941 def.].

¹²⁰ Di tale principio si è già parlato ampiamente, cmq in via di semplificazione il principio "chi inquina paga" è quello secondo il quale i costi della lotta contro l'inquinamento devono essere sostenuti dall'inquinatore (chiunque degradi direttamente o indirettamente l'ambiente, ovvero crea le condizioni che portano alla sua degradazione).

¹²¹ Il principio dell'internalizzazione dei costi, cioè il principio in base al quale le imprese devono includere nei loro costi di produzione l'insieme dei costi legati alla tutela dell'ambiente.

destinazione delle entrate, nonché di tutti gli aspetti diretti ed indiretti delle misure (aiuti indiretti)¹²²; la comunicazione del 2001 intitolata “Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente¹²³, che resterà in vigore fino al 31 dicembre 2007.

Il campo di applicazione, cui si riferisce quest’ultima, riguarda gli aiuti per la tutela dell’ambiente concessi in qualsiasi settore contemplato dal trattato CE, compresi i settori della pesca e dell’acquacoltura, nonché quelli soggetti a norme comunitarie specifiche in materia di aiuti di Stato (industria siderurgica, cantieristica navale, industria automobilistica, fibre sintetiche, trasporti e pesca). Sono invece esclusi gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo, gli aiuti alla formazione, nonché quelli rientranti nel campo d’applicazione degli orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo.

La Commissione, inoltre, riconosce tre categorie principali di aiuti in favore dell’ambiente:

- **aiuti al funzionamento concessi per la gestione dei rifiuti e per il risparmio energetico.** Le imprese devono sostenere di regola il costo del trattamento dei rifiuti industriali, in ottemperanza al principio "chi inquina paga". Possono tuttavia essere tollerati aiuti al funzionamento qualora siano adottate norme nazionali più rigorose delle norme comunitarie applicabili, oppure qualora siano adottate norme nazionali in assenza di norme comunitarie, che comportino per le imprese una perdita temporanea di competitività a livello internazionale. Per tutti questi aiuti al funzionamento, la durata è limitata a 5 anni se l’aiuto è decrescente. L’intensità può raggiungere il 100 % dei sovraccosti nel primo anno, ma deve diminuire in maniera lineare per raggiungere il tasso zero alla fine del quinto anno. A causa della mancanza di armonizzazione a livello europeo, gli aiuti al funzionamento concessi

¹²² Com (97) 9 def., del 26.03.1997. In particolare, nella comunicazione indicata la Commissione, dopo aver ricordato in necessario coordinamento con gli artt. 92e 93, si dichiara che “*nella valutazione degli aiuti di Stato, per ottenere un quadro completo della situazione, la Commissione tiene conto dell’origine delle entrate. L’analisi esclusiva dell’uso delle entrate, senza tener conto della loro origine, fornirebbe un quadro incompleto, facendo apparire l’operazione una semplice redistribuzione dei fondi pubblici. In proposito, la Corte di Giustizia ha sentenziato che la Commissione deve considerare tutti gli aspetti, diretti e indiretti, delle misure di cui trattasi, compreso l’aiuto indiretto, il sistema finanziario dell’aiuto e il nesso fra il finanziamento e il volume dell’importo da distribuirsi in forma di aiuto*”. Con riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia, si veda sentenza del 25.06.1970, Causa 47/69, Governo della Repubblica francese – Commissione, Raccolta 1970.

¹²³ G.U., C 37 del 03.02.2001.

sotto forma di sgravi o esenzioni fiscali devono rispettare talune disposizioni specifiche. La Commissione ritiene pertanto che gli aiuti al funzionamento possano essere giustificati per la cogenerazione di calore ed elettricità quando i costi di produzione dell'elettricità o del calore sono superiori ai prezzi di mercato.

- **aiuti alle attività di assistenza-consulenza in materia ambientale destinate alle piccole e medie imprese (PMI).** Aiuti di questo tipo possono essere concessi conformemente alle disposizioni del regolamento (CE) n. 70/2001 ;
- **aiuti all'investimento¹²⁴.** Gli investimenti interessati sono quelli realizzati in terreni, sempreché siano rigorosamente necessari per soddisfare obiettivi ambientali, nonché in fabbricati, impianti e attrezzature destinati a ridurre o ad eliminare

¹²⁴ Poiché esistono diversi tipi di aiuti all'investimento, (aiuti transitori agli investimenti, concessi a favore delle PMI, aiuti all'investimenti nel settore del risparmio energetico, ecc.), la presente disciplina specifica per ciascun tipo di aiuti le condizioni e i massimali quali riportati di seguito:

- **aiuti transitori agli investimenti, concessi a favore delle PMI per l'osservanza di nuove norme comunitarie** Per un periodo di tre anni a decorrere dall'adozione di nuove norme comunitarie obbligatorie, possono essere autorizzati aiuti agli investimenti concessi alle PMI per l'osservanza delle norme stesse, entro i limiti del 15 % lordo dei costi ammissibili;
- **investimenti nel settore del risparmio energetico.** Sono ammessi a beneficiare di aiuti all'investimento al tasso di base pari al 40 % dei costi ammissibili;
- **aiuti a favore delle imprese situate in regioni assistite.** Nelle regioni ammissibili ai regimi nazionali di aiuti a finalità regionale, le imprese possono fruire di aiuti accordati ai fini dello sviluppo regionale. Il tasso di base per gli aiuti agli investimenti a favore dell'ambiente è il 30 % lordo (regime comune), o il 40 % lordo (nel caso degli investimenti destinati al risparmio energetico, degli investimenti destinati alle energie rinnovabili e degli investimenti in favore della cogenerazione) o il 50 % lordo (nel caso degli investimenti realizzati nel settore delle energie rinnovabili che permettono l'approvvigionamento di un'intera comunità);
- **aiuti in favore delle PMI.** Il tasso massimo d'aiuto ambientale non può superare in nessun caso il 100 % lordo dei costi ammissibili;
- **aiuti per la bonifica di siti industriali inquinati.** Si fa riferimento in questo caso alla qualità del suolo e delle acque di superficie o delle falde freatiche. Qualora il responsabile dell'inquinamento non sia individuato o non possa essere chiamato a rispondere, la persona responsabile dell'esecuzione dei lavori può beneficiare di un aiuto per i lavori stessi. L'importo dell'aiuto per la bonifica dei siti inquinati può raggiungere il 100 % dei costi ammissibili, maggiorato del 15 % dell'importo dei lavori. I costi ammissibili sono pari al costo dei lavori di bonifica, meno l'incremento di valore del terreno;
- **aiuti al trasferimento di imprese.** In linea di massima il trasferimento di imprese in un nuovo sito non rientra nell'ambito della tutela ambientale e non dà quindi diritto ad aiuti in applicazione della presente disciplina. La concessione di aiuti può tuttavia essere giustificata se un'impresa, ubicata ad esempio in ambiente urbano, esercita - nel rispetto della legislazione in vigore - un'attività che provoca un grave inquinamento e deve, proprio a causa di tale ubicazione, lasciare il luogo in cui è insediata, spostandosi in una zona più adeguata.

Per la classificazione si veda Comunicazione della Commissione - Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente [Gazzetta ufficiale C 37 del 03.02.2001].

l'inquinamento e i fattori inquinanti o ad adattare i metodi di produzione in modo da proteggere l'ambiente. Possono essere inoltre prese in considerazione le spese legate al trasferimento di tecnologie mediante acquisizione di licenze di sfruttamento o di conoscenze tecniche brevettate o non brevettate. I costi ammissibili sono rigorosamente limitati ai costi d'investimento supplementari ("sovraccosti") destinati alla tutela ambientale.

Ciò detto, passando all'analisi delle disposizioni riguardanti aiuti al finanziamento concessi sotto forma di sgravi o esenzioni fiscali, c'è da dire che gli Stati, quando adottano imposte gravanti su determinate attività e giustificate da motivi di tutela ambientale (ecotasse), possono considerare necessarie deroghe temporanee a favore di talune imprese, in particolare laddove non esista un'armonizzazione a livello europeo o vi siano rischi temporanei di perdita di competitività internazionale per determinate imprese. Siffatte deroghe configurano in genere aiuti al funzionamento ai sensi dell'articolo 87 del trattato CE. Nell'analizzare tali misure occorre accertare se l'imposta tragga origine da una decisione comunitaria o da una decisione autonoma dello Stato.

In quest'ultimo caso, le imprese interessate possono incontrare rilevanti difficoltà nell'adeguarsi rapidamente ai nuovi oneri fiscali. Può, allora, giustificarsi una deroga temporanea per talune imprese, affinché queste possano adeguarsi alla nuova situazione.

Se l'imposta dipende da una direttiva comunitaria, invece, possono presentarsi due casi: a) lo Stato membro applica a determinati prodotti un'aliquota d'imposta superiore a quella minima prescritta dalla direttiva comunitaria e prevede una deroga a favore di determinate imprese, che saranno perciò soggette ad un'aliquota inferiore, benché almeno uguale all'aliquota minima prescritta dalla direttiva. La Commissione è del parere che in tal caso la previsione di una deroga temporanea possa essere giustificata dal fine di consentire alle imprese d'adeguarsi ad un'imposizione superiore, e orientarle verso modalità operative più favorevoli per l'ambiente; b) lo Stato membro applica a determinati prodotti un'aliquota d'imposta pari a quella minima prescritta dalla direttiva comunitaria e prevede una deroga a favore di determinate imprese, le quali saranno perciò soggette ad un'imposizione inferiore all'aliquota minima. Se non è ammessa dalla direttiva comunitaria, tale deroga

costituisce un aiuto incompatibile ai sensi dell'articolo 87 del trattato CE; se è invece ammessa, la Commissione potrà considerarla compatibile alla luce dell'articolo 87, sempreché sia necessaria e non sia sproporzionata rispetto agli obiettivi comunitari prefissi. La Commissione considererà particolarmente rilevante la rigorosa limitazione nel tempo di tali deroghe.

In linea generale le misure fiscali di cui trattasi devono contribuire significativamente alla tutela dell'ambiente. Occorre verificare che le deroghe o esenzioni non compromettano, in quanto tali, gli obiettivi generali perseguiti.

Inoltre, se uno Stato membro introduce una nuova imposta per motivi ambientali, in un certo settore d'attività o per determinati prodotti, in assenza di un'armonizzazione fiscale comunitaria, o se l'imposta prevista dallo Stato membro è superiore all'aliquota fissata dalla norma comunitaria, la Commissione considera che possono giustificarsi decisioni di esenzione quando: a) gli sgravi sono subordinati alla conclusione di accordi tra lo Stato membro interessato e le imprese beneficiarie, con cui le imprese o le loro associazioni s'impegnano a conseguire determinati obiettivi di tutela ambientale nel corso del periodo d'applicazione degli sgravi, oppure quando le imprese s'impegnino a stipulare liberi accordi¹²⁵ aventi lo stesso effetto; b) detti sgravi possono anche non essere subordinati alla conclusione di accordi fra lo Stato membro e le imprese beneficiarie, purché siano soddisfatte alcune condizioni alternative¹²⁶.

Concludendo, anche l'art. 87, come l'art. 90, contiene un divieto che non ha carattere assoluto, ma deve essere ponderato in ragione degli altri obiettivi fondamentali di politica economica, tra cui la protezione dell'ambiente. Naturalmente, come si è visto, il divieto di

¹²⁵ Tali accordi o impegni possono vertere, per esempio, sulla riduzione del consumo d'energia, sulla riduzione delle emissioni inquinanti o su un'altra azione proficua per l'ambiente. Il contenuto degli accordi deve essere negoziato da ciascuno Stato membro e valutato dalla Commissione in sede di esame dei progetti d'aiuto notificati. Lo Stato membro deve organizzare controlli rigorosi sull'adempimento degli impegni sottoscritti dalle imprese o dalle associazioni di imprese. Gli accordi conclusi tra lo Stato membro e le imprese o associazioni di imprese interessate devono prevedere le modalità relative alle sanzioni da irrogare in caso di mancato adempimento degli impegni assunti.

¹²⁶ Le alternative previste nella comunicazione della Commissione sono due: 1) quando lo sgravio riguarda un'imposta comunitaria, l'importo effettivamente pagato dalle imprese a seguito della riduzione deve restare significativamente superiore al minimo comunitario, e comunque a un livello tale da incentivare le imprese ad agire per migliorare la tutela dell'ambiente; 2) quando, invece, lo sgravio riguarda un'imposta nazionale applicata in assenza di imposte comunitarie, le imprese beneficiarie della riduzione devono comunque pagare una parte significativa dell'imposta nazionale.

aiuti di Stato è soggetto a deroghe molto più dettagliate. Inoltre, la Commissione è legittimata a utilizzare il criterio di proporzionalità sostanziale nell'esame delle misure fiscali a finalità ambientale, facoltà negata invece nelle ipotesi ex art. 90, concernente le discriminazioni di natura fiscale.

CAPITOLO TERZO

**LA FISCALITÀ AMBIENTALE NELL'ORDINAMENTO INTERNO:
PROBLEMI DI LEGITTIMITÀ DEL TRIBUTO AMBIENTALE E RIPARTO DI COMPETENZE
TRA ORGANI.**

SOMMARIO: 1. Politica ambientale e sistema tributario italiano: dai tributi di scopo all'imposta ambientale. – 2. Legittimità del tributo ambientale: rapporto con il principio di capacità contributiva. – 2.1. Rapporto con la progressività. – 3. La riforma del Titolo V della Costituzione e la ripartizione della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale tra Stato e Regioni. – 3.1. La potestà degli Enti locali. – 3.2. Il disegno di legge delega recante disposizioni per l'attuazione dell'art. 119, approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007.

1. Politica ambientale e sistema tributario italiano: dai tributi di scopo all'imposta ambientale.

L'ambiente si configura, ormai, come valore costituzionale a tutti gli effetti, sia in ambito comunitario sia nella legislazione del nostro Paese. Difatti, le politiche di tutela di tale bene, nel corso degli ultimi trent'anni, si sono trasformate ed adeguate man mano all'evolversi degli ordinamenti e delle strategie ritenute più opportune al raggiungimento dello scopo perseguito.

La fiscalità ambientale fa certamente parte di tali strategie, ma è ovvio che le regole cui ci si deve attenere, nonostante il nobile fine, siano quelle proprie del sistema tributario e che, dunque, la tutela dell'ambiente quale scopo di un tributo deve rispettare quanto meno i principi fondamentali affinché la misura adottata sia legittima.

Nell'ambito più propriamente tributario, quindi, la definizione di ambiente assume due aspetti: da un lato, come si è detto, è considerato lo scopo del tributo, poiché il gettito ricavato trova una sua specifica destinazione nelle attività pubbliche di disinquinamento; dall'altro, ma questa tesi è ormai minoritaria, assume una veste di finalità extrafiscale che giustifica l'utilizzo di incentivi e disincentivi¹²⁷.

Più precisa la definizione¹²⁸ data dalla Commissione europea, la quale ritiene che *“una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato”*. Nel suo studio, la Commissione pone in stretto legame l'ambiente, o meglio la sua trasformazione, ed il tributo tralasciando l'esplicita indicazione della destinazione del gettito o dei relativi effetti economici, giustificando così la collocazione dell'elemento ambientale all'interno della fattispecie tributaria, e non più all'esterno come in passato. Ne deriva la facoltà di trasformare tali condotte in autonomi indici di capacità contributiva e, conseguentemente, di individuare la fattispecie del tributo ambientale in una visione più corretta e definita che possa permettere una sostanziale integrazione del sistema tributario moderno¹²⁹.

Fondamento di tale interpretazione è uno dei principi fondamentali contenuto nel Trattato, il principio “chi inquina paga”, che legittimerebbe l'utilizzo di nuovi fattori indici di capacità contributiva e, quindi, l'applicazione di tributi rivolti a perseguire obiettivi ambientali (secondo la definizione della Commissione, precedentemente riportata).

¹²⁷ La stessa impostazione si ritrova in ambito internazionale; infatti, alla base delle varie definizioni c'è l'intento di attribuire ai tributi in esame una funzione di indirizzo e coordinamento delle attività dei privati nella salvaguardia dell'ambiente. Per l'analisi delle definizioni internazionali di tributo ambientale si veda *International Fiscal Association*, Atti del Congresso di Firenze del 6 ottobre 1993, *Seminar C – Environmental taxes and charge*, Introduction, p.1; OECD, *Environmental taxes and geen reform*, Parigi, 1997.

¹²⁸ ATW Research, *Static on environmental taxes*, Bruxelles, maggio, 1996.

¹²⁹ P. Selicato, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, Riv. Dir. Trib. Int., 2004, n. 2 – 3, pp. 257 e ss.

Se poi si pensa alle conseguenze dell'effetto di adattamento del diritto interno al diritto comunitario, attuato in forza dell'art. 11 Cost. nell'ordinamento italiano, medesimo procedimento di integrazione dei tributi ambientali nel sistema tributario dovrebbe essere pensato anche con riferimento all'ordinamento tributario interno. In altre parole, essendosi il principio *costituzionalizzato*¹³⁰, il legislatore tributario dovrà sia considerarlo al pari degli altri principi costituzionali fonti del diritto tributario, sia considerare in modo diverso la struttura e l'applicazione dei tributi ambientali, quanto meno non soltanto nell'ottica ristretta del prelievo indiretto.

In verità, la difficoltà di pervenire ad una visione unitaria di tributo ambientale ha, nel tempo, scoraggiato i Paesi OCSE i quali, forse, avevano cominciato a non reputarlo più uno strumento davvero utile ai fini della tutela ambientale. Tanto è vero che per molto tempo, e forse ancora oggi secondo alcuni, la tutela dell'ambiente ha rappresentato soltanto una funzione politico – sociale (agendo, comunque, sulla destinazione del gettito o sulla misura del tributo. E' chiaro che, secondo tale visione, la funzione ambientale è estranea al presupposto del tributo e si configura, pertanto, come tributo di scopo (rilevando solo una finalità extrafiscale).

Per dirla meglio, nel panorama che emerge dalle elaborazioni OCSE, l'unica fattispecie di tributi ambientali di cui si potrebbe parlare è di *tributi con funzione ambientale*¹³¹, poichè hanno funzione politico – sociale e l'elemento ambiente non rientra tra i presupposti del tributo. Per tale motivo, dunque, si configurerebbero soltanto come tributi di scopo, cioè tributi che perseguono anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente e si inquadrano nell'ambito dei canoni tributari. Come accennato, la Commissione ha discusso molto su quali potessero essere gli indicatori più appropriati a classificare un tributo come ambientale, individuando tre categorie:

¹³⁰ Con tale termine si indica il procedimento con cui le norme del Trattato CE trovano diretta applicazione negli ordinamenti degli Stati membri. Si veda, 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.

¹³¹ Gallo – Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in Rassegna Tributaria, 1999, n. 1, pp. 118 e ss.

- l'imponibile, per cui la base materiale su cui è riscosso il tributo deve necessariamente avere un impatto negativo verificabile con mezzi scientifici;
- l'azione incentivante, in base alla quale la tassazione agirebbe come un incentivo economico per il miglioramento ambientale;
 - lo scopo dichiarato, dove la volontà politica del legislatore è proprio il miglioramento ambientale.

Secondo la Commissione, tra le tre categorie prospettate, soltanto l'imponibile avrebbe potuto assolvere a quelle funzioni di requisito indicatore della fattispecie in esame, ciò soprattutto per il suo carattere oggettivo che permette di individuare la relazione causale con l'unità fisica che determina il deterioramento o/e danno rilevato.

Su questa impostazione si basa la distinzione tra tasse (alias imposte) e tariffe (e/o tasse) ambientali, specificando che le prime corrispondono ai pagamenti non associati ad uno scambio con beni e servizi, al contrario delle seconde. All'interno della prima categoria, poi, è possibile individuare anche una ulteriore classificazione tra tasse sull'inquinamento e tasse sui prodotti¹³².

Certamente, le conclusioni cui giunge la Commissione europea costituiscono un grande passo in avanti rispetto alle interpretazioni dell'OCSE poiché la relazione diretta tra presupposto e unità fisica (causa del danno) rende possibile il passaggio dal concetto di tributo con finalità ambientale (di natura extrafiscale, quindi) a tributo ambientale *stricto sensu*. Difatti, se si considera la tutela ambientale un mero effetto derivante dall'introduzione di un prelievo, anche fiscale, che determinando l'aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, condiziona il consumatore ad acquistare prodotti ecocompatibili, certo questo è letto come effetto economico, che nulla ha a che vedere con la fattispecie giuridico - tributaria di tributo ambientale. Tale fattispecie, invece, acquista rilevanza se ricostruita in termini di presupposto ambientale (nesso causale tra presupposto e danno causato).

¹³² Le tasse (imposte) sull'inquinamento si distinguono da quelle sui prodotti poiché nelle prime l'imponibile è un'unità fisica di uno specifico inquinante calcolata in base alla stima del potenziale inquinante oppure misurando le emissioni stesse, mentre nelle seconde l'imponibile è unità fisica di una risorsa, di un bene o di un prodotto che, in via generale, ha relazioni col deterioramento dell'ambiente. Gallo – Marchetti, op. cit., p. 120.

Ma, la maggior parte degli ordinamenti tributari occidentali sono stati istituiti quando ancora alla tematica ambientale non era dedicata l'attenzione adeguata; pertanto, una impostazione del tributo ambientale in senso stretto, come quella fin ora presentata, potrebbe non aver trovato il giusto spazio oppure non essere concretamente calcolabile la capacità economica.

Infatti, considerando che la capacità contributiva è individuata in base ad indici diretti e indiretti suscettibili di valutazione economica, se considerassimo anche l'ambiente uno di questi, nelle ipotesi di acquisto di prodotti più o meno inquinanti sembra chiara la forza economica del consumo stesso, ma non altrettanta semplicità nella individuazione potremmo riscontrare nel caso, ad esempio, delle emissioni inquinanti, che di per sé non sono suscettibili di valutazione economica. Per tale motivo, come primo obiettivo si pone quello di superare l'intrinseco collegamento ad una gamma determinata di possibili tributi che, a loro volta, sono espressivi di situazioni valutabili economicamente; ciò anche per un secondo ordine di motivi, non si secondo piano. L'applicazione di un sistema di tributi ecologici a carattere indiretto può causare effetti regressivi, redistributivi *in peius*¹³³ nei confronti dei contribuenti meno abbienti¹³⁴, evitabili prevedendo una serie di compensazioni per mezzo di detrazioni e/o incentivi, fasce di esenzione o riduzione dei consumi vitali¹³⁵ o attraverso un sistema di franchigie e deduzioni dall'imposta personale sul reddito per realizzare una maggiore integrazione tra imposizione ambientale ed imposizione diretta¹³⁶.

Detto ciò, deve osservarsi in termini generali che il sistema fiscale italiano, pur in presenza di alcuni tributi ambientali, nel sul complesso non ha attribuito rilevanza particolare a tali fattispecie; infatti, il legislatore italiano per molto tempo ha relegato la tutela dell'ambiente ad un ruolo meramente secondario, rifacendosi più che altro alla eventuale funzione extrafiscale del tributo. Dimostrazione ne è il fatto che, pur essendo numerose e

¹³³ R. Alfano, *L'applicazione dei tributi ambientali...*, op. cit., p. 3.

¹³⁴ M. A. Guervòs Maillo, *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.

¹³⁵ F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi...*, op. cit., p. 124.

¹³⁶ R. Perrone Capano, *L'imposizione...*, op. cit. p.218.

diverse le cause del degrado ambientale (emissioni inquinanti, uso di prodotti scarsi o minimamente ecocompatibili), in passato prevalentemente l'attenzione è caduta sul problema dei rifiuti, nel cui campo la legislazione nazionale è sicuramente avanzata.

Le origini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani risiedono nelle disposizioni della Legge 20 marzo 1941, n. 366 su "Raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani", che trasformò il corrispettivo privatistico precedentemente esistente (stabilito per il servizio individuale di raccolta rifiuti interni abbinato, a discrezione dei Comuni, al servizio obbligatorio di spazzamento dell'abitato, di natura collettiva) in tributo¹³⁷ con natura di tassa.

Ci sono voluti diversi anni perché si avesse una prima revisione organica della materia. Infatti, soltanto con l'emanazione del D.P.R. del 10 settembre 1982, n. 915 si diede attuazione alle norme comunitarie in materia di rifiuti (direttive CEE n. 75/442, n. 76/403 e n. 73/319). Fu, quindi, introdotto l'obbligo di istituzione del tributo, la tassabilità delle aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti (fatta eccezione per quelle costituenti accessorio o pertinenza di locali tassabili), infine si pervenne all'applicazione della tassa delle superfici produttive di rifiuti speciali, tossici e nocivi. Con tali presupposti, la tassa avrebbe dovuto procurare un ingente gettito, se non fosse stato per un periodo di confusione normativa a causa della volontà di ricerca di ulteriori mutamenti¹³⁸.

Il vero incremento di gettito si verificò nel 1989, con l'entrata in vigore del D.L. n. 66/1989¹³⁹, che predispose l'utilizzo dei proventi della tassa a copertura obbligatoria del

¹³⁷ Il tributo in esame, la cui istituzione a fronte della prestazione del servizio era facoltativa, presentava carattere di individualità del servizio, espletato in relazione ai rifiuti prodotti nei locali in uso esclusivo. Esso ricadeva sul soggetto occupante i locali situati nell'ambito della zona nella quale era effettuata la raccolta e commisurato all'uso e alla superficie. Per un approfondimento, si veda A. Bencivenga - L. De Vico - L. Lovecchio - A. F. Uricchio, *Manuale dei tributi locali*, VI ed., Maggioli Editore, 2007, p.15.

¹³⁸ Si pensi alla volontà di introdurre nell'ordinamento la c.d. TASCOS, che sostituiva la tassa rifiuti e l'imposta sui cani. Tale "megatributo", come lo hanno definito alcuni, era contenuto in taluni decreti legge appositamente non convertiti, anche in considerazione di dubbi di legittimità costituzionale profilatisi fin dall'inizio. In realtà, la TASCOS era stata concepita come tassa e commisurata ai parametri tipici di tassa rifiuti, ma si riferiva in realtà al complesso di servizi resi dall'ente locale alla collettività, per cui avrebbe dovuto essere strutturata come le imposte e, quindi, essere ancorata al principio di capacità contributiva. A. Bencivenga - L. De Vico - L. Lovecchio - A. F. Uricchio, op. cit., p.16.

¹³⁹ Il decreto legge fu convertito in legge n. 144/1989.

servizio relativo ai rifiuti esterni di qualunque provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche o soggette ad uso pubblico.

Nonostante la forte crescita del gettito, c'è da rilevare che il legislatore aveva introdotto un tributo ibrido e di dubbia costituzionalità, poiché, sebbene fosse stato denominato tassa, in realtà era composto in parte da una tassa (per la quota riferita al costo dello smaltimento dei rifiuti interni) ed in parte da un'imposta (per la quota riferita allo spazzamento).

Tale situazione fu ben presto evidenziata da alcune pronunce giurisprudenziali¹⁴⁰, dove si rilevò che la profonda diversità di essenza tra la tassa originaria e l'imposta, per la parte introdotta ex novo dalla legge n. 144/89, determinava che le tariffe andassero commisurate all'uso ed alla superficie per la quota riguardante lo smaltimento dei rifiuti interni prodotti dall'utente, invece la parte sullo spazzamento andasse rapportata agli indici di capacità contributiva di ciascun soggetto¹⁴¹, secondo il disposto dell'art. 53 Cost.

Nel 1992, fu conferita al Governo la delega per la razionalizzazione e revisione delle discipline in materia di finanza locale, tra cui la tassa sui rifiuti; in particolare, fu previsto l'adeguamento alla sua natura giuridica. Successivamente altre furono le modifiche che riguardarono la normativa sui rifiuti, finché non si giunse alla trasformazione del tributo in tariffa, con il cosiddetto Decreto Ronchi (D. Lgs. 22/97) che recepiva nell'ordinamento interno tre importanti direttive comunitarie (91/156/CEE; 91/689/CEE; 94/62/CEE), ponendo in essere un riordino generale della normativa sui rifiuti.

Come già accennato, la grande novità introdotta fu, appunto, la trasformazione da tassa in corrispettivo di natura privatistica, delineando in tal modo la fine di un processo innovativo preannunciato da ormai molto tempo. L'evoluzione legislativa ha dimostrato che il tributo in oggetto non sempre è stato rispondente alle tipiche connotazioni della tassa, anche se il *nomen iuris* utilizzato dal legislatore è stato sempre lo stesso. In verità, va comunque detto che il concetto di equità ascrivibile alla tassa va considerato come

¹⁴⁰ Si veda TAR Lombardia, sentenza 17 dicembre 1990, n. 688 e sentenza 14 gennaio 1991, n. 1.

¹⁴¹ Il contenuto delle pronunce del TAR Lombardia non trovarono riscontro nella sentenza di appello pronunciata dal Consiglio di Stato il 9 luglio 1994. Da più parti si è detto che, probabilmente, sarebbe stato meglio sollevare d'ufficio la questione di legittimità costituzionale, ma altrettanto vero è che le sentenze misero in evidenza il reale obiettivo cui era finalizzata l'istituzione di quel tributo, cioè semplicemente l'acquisizione di ulteriore gettito. Conferma ne fu il fatto che, successivamente, fu proposto ancora un altro tributo con questo fine, l'ISCOM (imposta sui servizi comunali), ma ebbe ancora meno fortuna.

rispondenza del *quantum* dovuto per il servizio reso dall'ente e non, come alcuni hanno inteso, quale rispondenza del carico tributario alla capacità contributiva del singolo. Inoltre, all'interno della tassa in esame sussistono due rapporti fondamentali: da un lato, tra prestazione dell'ente e controprestazione pecuniaria del soggetto passivo; dall'altro tra costo del servizio e gettito del tributo, cioè in nessun caso il gettito può assumere consistenza superiore ai costi strettamente inerenti al servizio, tale da dover restituire l'eccedenza agli utenti.

Pertanto, si profila inevitabilmente un parallelismo tra la reciprocità delle obbligazioni nascenti da contratto e il nesso che si instaura tra obbligazione tributaria e prestazione del servizio. Va, infatti, rilevato che non si potrebbe individuare nella tassa sui rifiuti una correlazione patrimoniale tra entità del tributo richiesto ed entità economica del servizio recato dall'amministrazione. Si tratterebbe di un rapporto sinallagmatico imperfetto, che non sarebbe possibile perfezionare neanche con la trasformazione in tariffa¹⁴².

Passando all'esame della natura giuridica della tariffa, alcuni ritengono che in essa coesisterebbero elementi di natura sia tributaria sia privatistica, poiché il *quantum* dovuto sarebbe riferito alla semplice fruibilità del servizio, al servizio indivisibile che deriva dalla necessità di eliminare i rifiuti esterni prodotti dalla collettività, infine ad una disciplina autoritativa che impone di rivolgersi ad un unico soggetto erogante. Quindi, secondo quanto osservato dalla Commissione di studi per il decentramento fiscale, il prelievo imposto per il finanziamento del servizio presenterebbe i caratteri della tassa e, pur con un altro nome, svolgerebbe quelle funzioni.

Secondo altri¹⁴³, invece, la netta abrogazione della tassa ed il mancato riconoscimento all'ente erogatore del servizio delle tipiche potestà tributarie, consistenti nel potere di accertamento, riscossione, irrogazione di sanzioni ecc. induce a ritenere che il legislatore abbia voluto abbandonare la configurazione tributaria, per cui cadrebbero le eventuali questioni di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 23 e 53 Cost., o addirittura con il principio comunitario "chi inquina paga". Bisogna fare però un appunto, poiché la

¹⁴² A. Bencivenga - L. De Vico - L. Lovecchio - A. F. Uricchio, op. cit., p.22.

¹⁴³ M. Lovisetti, *La nuova tariffa sui rifiuti*, Atti del Convegno sul nuovo assetto dei tributi locali, Riccione, 12 - 13 - 14 novembre 1997.

tariffa Ronchi, rivestendo la natura di prezzo pubblico e rientrando comunque nel più generale *genus* di prestazioni patrimoniali imposte, soggiace al vincolo della riserva relativa di legge ex art. 23 Cost. Per cui, la mancanza di una specifica indicazione di parametri relativi alla base imponibile cui rapportare la tariffa (che si articola per utenze e zone) costituirebbe una violazione della citata norma costituzionale.

L'operatività della tariffa Ronchi ha subito successive modifiche e rinvii ad opera di numerose disposizioni legislative. Ma ennesimo colpo di scena è stata la legge delega n. 308/2004, nonché il decreto legislativo n. 152/2006 attuativo della delega ambientale. Infatti, la disciplina sui rifiuti è stata assorbita dal decreto n. 152, che alla parte quarta (rubricata *Norme in materia di gestione dei rifiuti e di bonifica dei siti inquinati*) all'art. 238, prevede una nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani e contemporanea soppressione della precedente tariffa disciplinata dall'art. 49 del Decreto Ronchi. Non pochi problemi sono derivati da tale previsione e dalla mancanza di un regime transitorio che permettesse un graduale passaggio alla nuova forma di prelievo.

Alle molte incertezze ha posto rimedio, seppur in via transitoria e quindi limitato nel tempo, la Legge Finanziaria 2007 (L. 296/2006) che ha sancito l'estensione all'anno 2007 del regime di prelievo attuato nel 2006 (art. 1, comma 184).

Tornando ora al discorso iniziale, anche altri sono i tributi a carattere ambientale nel nostro Paese, anzi un recente studio dell'ISTAT¹⁴⁴ ha dichiarato che in Italia le imposte ambientali includono tributi che appartengono a tre principali categorie¹⁴⁵:

- imposte sull'*energia*: comprendono le imposte su oli minerali e derivati, gas incondensabili, Gas Propano Liquido (GPL), gas metano, energia elettrica e consumi di carbone;
- imposte sui *trasporti*: vi rientrano le imposte automobilistiche pagate dalle famiglie e dalle imprese, l'imposta relativa al Pubblico Registro Automobilistico (PRA) e l'imposta sulle assicurazioni relative alla RC auto;

¹⁴⁴ ISTAT, *Le imposte ambientali in Italia, Anni 1990 – 2005*, Dipartimento per la produzione statistica e coordinamento tecnico scientifico, 7 giugno 2007.

¹⁴⁵ Nella classificazione internazionale, alle tre categorie indicate si aggiunge la categoria relativa ai tributi che gravano sul prelievo di risorse naturali.

• imposte sull'*inquinamento*: includono il tributo speciale per il deposito in discarica, la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (NO₂) e di ossidi di zolfo (SOX), il tributo provinciale per la tutela ambientale, il contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari e l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili.

La componente più rilevante è costituita dalle imposte sull'energia, il cui gettito ha rappresentato, nella media del periodo considerato, l'83% del totale delle imposte ambientali pari a poco meno del 7% del totale imposte e contributi sociali e al 2,7% circa del Pil. La quota restante è coperta quasi interamente dalle imposte sui trasporti, il cui gettito ha rappresentato il 16% circa del totale delle imposte ambientali, pari a poco più dell'1% del totale imposte e contributi sociali e allo 0,5% circa del Pil. Le imposte sull'inquinamento, presenti soltanto a partire dal 1993, rappresentano una percentuale molto ridotta del gettito complessivo delle imposte ambientali, pari in media all'1% circa.

Al contrario di quanto osservato per l'energia, nel caso delle imposte sui trasporti l'aumento del gettito, che è passato da poco più di 3 miliardi di euro nel 1990 a quasi 8 miliardi di euro alla fine del periodo, è stato accompagnato da incrementi, seppure più contenuti, del peso di questa componente sia sul totale delle imposte ambientali (pari al 14% circa nel 1990 e al 20% nel 2005) sia sul totale imposte e contributi sociali e sul Pil.

Il gettito delle imposte sull'inquinamento, sempre molto esiguo rispetto al totale, registra un significativo aumento in valore assoluto con l'introduzione nel 1996 del tributo speciale per il deposito in discarica.

Infine, nella parte in cui si fa riferimento alla destinazione del gettito delle imposte ambientali, l'ISTAT ripropone la distinzione tra imposte di scopo e imposte ambientali in senso stretto, affermando che l'ammontare del gettito delle imposte ambientali esplicitamente finalizzato al finanziamento di interventi di protezione ambientale rappresenta una quota molto esigua del totale, pari a meno dell'1% nella media del periodo. Nell'insieme delle imposte specifiche infatti rientrano strumenti il cui gettito ha un peso esiguo sul totale. Si tratta del tributo provinciale per la tutela ambientale, del contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari, dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, dell'imposta sui consumi di carbone e del tributo speciale per il deposito in discarica. Solo nel caso delle prime due imposte, inoltre, il gettito è finalizzato interamente

al finanziamento di spese per la protezione dell'ambiente mentre negli altri casi lo è solo in parte¹⁴⁶.

Nel periodo 1990– 2005, il gettito delle imposte ambientali destinato alla protezione dell'ambiente ha costituito soltanto il 6% circa in media della spesa complessiva sostenuta dalle Amministrazioni Pubbliche per la protezione dell'ambiente.

2. Legittimità del tributo ambientale: rapporto con il principio di capacità contributiva.

Nel precedente paragrafo si è fatto riferimento alla distinzione tra strumenti tributari e strumenti tariffari, intendendo questi ultimi come quelli utilizzati per il pagamento di servizi ambientali o per il finanziamento di quei servizi necessari a prevenire il deterioramento dell'ambiente. Si è detto anche che la tariffa deve essere intesa nel suo significato di prezzo pubblico imposto per il pagamento di un servizio pubblico, per cui sarebbe esclusa dal vincolo imposto dall'art. 53 Cost. e dal necessario rispetto del principio di capacità contributiva. Ma si è anche detto che, come indicato anche dalla Commissione europea¹⁴⁷, per poter parlare di tributo ambientale c'è bisogno di uno stretto collegamento, un vero e proprio nesso causale, tra presupposto e danno causato.

Ora, adottando la terminologia che è propria del diritto tributario, e non quella che la Commissione ha riferito in via meno rigorosa ai tributi ambientali, la questione del vincolo dell'art. 53 cambia a seconda che si parli di tassa o di imposta. Infatti, secondo autorevole

¹⁴⁶ Per ulteriori dettagli sulla destinazione del gettito si vedano le leggi istitutive dei vari strumenti:

- per il tributo provinciale per la tutela ambientale, Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (G.U. n. 305, S.O. n. 137 del 30/12/1992,), Art. 19;
- per il contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari, Legge n. 388 del 23 dicembre 2000 Art. 123, e Legge n. 488 del 23 dicembre 1999, Art. 59;
- per l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, Legge 21 novembre 2000, n. 342, Art. 90;
- per il tributo speciale per il deposito in discarica, Legge 28 dicembre 1995, n. 549, Art. 3 (G.U. n. 302, Suppl. Ord. Del 29/12/1995);
- per l'imposta sui consumi di carbone, Legge 23 dicembre 1998, n. 448, Art. 8.

¹⁴⁷ Commissione europea, Comunicazione del 29 gennaio 1997, *Tasse e imposte...*, cit.

dottrina¹⁴⁸, se la fiscalità ambientale dovesse agire attraverso lo strumento della tassa, il problema della rilevanza economica del presupposto ambientale potrebbe anche non rilevare, sempre che si faccia riferimento alla nomenclatura classica e, dunque, ai tributi commutativi¹⁴⁹. In questo caso, il presupposto della tassa ecologica potrebbe individuarsi nella mera richiesta di utilizzo del servizio di risanamento del danno ambientale, senza necessariamente rilevare anche la valutazione economica dello stesso. Secondo tale ricostruzione, limite potrebbe essere la qualità del danno, nel senso che il danno sussumibile nel presupposto del tributo dovrebbe essere *sostenibile*; inoltre, l'unità del prelievo dovrebbe essere corrispettiva con il servizio richiesto ed utilizzato dal contribuente.

Ma, una ricostruzione in questi termini risulta riduttiva e distorsiva delle ragioni per cui si ricorre alla fiscalità ambientale. In primis, pensato così, il tributo ambientale sembrerebbe assolvere più a funzioni di risanamento che di prevenzione del deterioramento ambientale e traviserebbe quello che è il reale significato del principio comunitario "chi inquina paga", giustificando quasi il comportamento del contribuente/inquinatore che dopo la malsana condotta sopporta le spese dell'attività di risanamento. Ma non è questo lo spirito del legislatore, comunitario o nazionale, che pone in atto politiche ambientali attraverso strumenti fiscali.

Per questo, l'attività di risanamento del danno ambientale non può essere finanziata con tributi corrispettivi o commutativi (tasse); piuttosto, deve trovare risorse nella fiscalità generale o, meglio, in tributi contributivi (imposte). Ma qui sorge un diverso problema, quello della difficoltà di creare un tributo che contemporaneamente abbia un presupposto ambientale e rispetti i principi alla base del diritto tributario in generale; quindi per dirla diversamente, c'è la necessità di individuare quegli indici suscettibili di valutazione economica, che siano anche indicatori ambientali, e che permettano un'esatta individuazione della capacità contributiva.

Quindi, stando alla più classica ricostruzione del principio ex art. 53 Cost., il presupposto del tributo deve esprimere l'attitudine o forza economica di un soggetto a partecipare alla

¹⁴⁸ F. Gallo – F. Marchetti, op. cit., p. 136.

¹⁴⁹ In generale, P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, pp. 23 e ss.

spesa pubblica; per cui bisogna individuare tale attitudine anche nel tributo ambientale. Sempre nella Comunicazione della Commissione, si fa riferimento a tre unità fisiche: consumo di prodotti, utilizzo dei beni ambientali scarsi e emissioni inquinanti. Ora, è certo che in riferimento al consumo di prodotti si riscontra una coerenza col principio in esame, cosa più difficile è individuare tale coerenza con le altre due unità.

Ciò che sembra più difficile è l'unitarietà della soluzione, sarebbe più opportuno analizzare ogni caso singolarmente e compararlo con la possibilità di coerenza con l'art. 53 Cost.

Altra soluzione prospettata consisterebbe nel ritenere che si possano individuare altre tipologie indeterminate di tributi, e quindi di indici di capacità contributiva, ognuna collegata ad una ipotesi applicativa che a sua volta rispetti l'individuazione di fatti suscettibili di valutazione economica. Si abbandonerebbe, in tal modo, l'idea che l'art. 53 individui singole manifestazioni tipizzate di capacità contributiva, quali il reddito, il patrimonio, il consumo ecc. Dunque, riferendoci più specificamente al tributo ambientale, i fatti e le situazioni economicamente individuabili potrebbero essere identificati nell'unità fisica che determina il danno ambientale oggettivamente intesa o, forse, nel comportamento umano che arrechi danni all'ambiente.

Una definizione della capacità contributiva così delineata la trasformerebbe in un mero criterio di riparto del carico pubblico tra i consociati in chiave non solo funzionale, ma anche più propriamente contenutistica. Il legislatore sarebbe portato, in tal modo, a selezionare situazioni, condizioni, e differenze sociali che potrebbero palesare, a suo parere, ipotesi espressive dell'attitudine a concorrere alla spesa pubblica¹⁵⁰ (pur essendo prive di contenuti patrimoniali).

Punto debole di tale teoria si individuerebbe nella pur sempre necessaria valutabilità e misurabilità economica del presupposto, anche se presentato in termini di potenzialità. Infondo, se ben si guarda, l'emissione inquinante non è comunque suscettibile di valutazione economica di per sé, ma potrebbe esserlo solo in funzione degli svantaggi arrecati all'ambiente ovvero in termini di comparazione con altre emissioni, meno

¹⁵⁰ In tal senso, E. Granelli, *L'imposizione dei plusvalori*, Padova, 1981, pp. 21 e ss. Secondo l'autore, la capacità contributiva è un principio che si risolve ed esaurisce nell'enunciazione di un criterio di ripartizione dei carichi pubblici, accordando al legislatore un ampio margine di discrezionalità nello stabilire tali criteri di riparto.

inquinanti. Ma un ragionamento siffatto allontana dalla logica della teoria distributiva, per avvicinare invece alla costruzione di imposte ambientali in termini di “beneficio” o in base alla costruzione della capacità contributiva con fini extrafiscali costituzionalmente tutelati, di cui si è già detto. Ma tale impostazione lascia perplessi, in quanto attenua il collegamento tra eco – presupposto¹⁵¹ e capacità contributiva, spostando il discorso sulla valutazione economica del servizio di risanamento ambientale che non è elemento costitutivo della fattispecie imponibile.

Concludendo, sembrerebbero possibili valutazioni diversificate della capacità contributiva, da elemento a carattere strumentale¹⁵² a vero e proprio mezzo di contribuzione alla spesa pubblica o alle altre esigenze di politica economica e sociale¹⁵³. In questo secondo caso, capacità economica (che distingue ogni contribuente) potrebbe risultare diversa, ma nel caso di una uguaglianza di suddetta capacità la differente contribuzione si individuerrebbe nella minore attitudine all'inquinamento di un soggetto che, pur dichiarando la stessa base imponibile di un altro, ha realizzato il presupposto del tributo ambientale con un'attività meno nociva di quella svolta da altri.

¹⁵¹ L. Ferlazzo Natoli – A. Buccisano, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004, p. 444.

¹⁵² Così De Mita, *Il principio...*, p. 44; Perrone Capano, op. cit., pp. 170 e ss., si fa riferimento alla distinzione tra tasse redistributrici e tasse incentivanti, ponendo in evidenza che il gettito delle tasse redistributrici (che secondo De Mita hanno carattere disincentivante) ha lo scopo di attribuire a chi inquina il maggior costo sociale della sua attività. Sullo stesso ordine di argomenti anche A. Amatucci, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1975, I, pp. 351 e ss., il quale osserva 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 certo non esime dal rispetto dell'art. 53 Cost., poiché il riferimento alla capacità contributiva implicitamente implica il riferimento alle garanzie delle libertà civili e politiche che concorrono a formare la personalità del cittadino nell'ambito del nuovo modello sociale imposto dalla Costituzione stessa.

¹⁵³ La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in Enc. Giur., Vol. XIII, Roma, 1989, p. 3; Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pp. 73. E ss.; Moschetti, *La capacità contributiva*, in Enc. Giur., Vol. V, Roma, 1988, p. 242.

2.1. Rapporto con la progressività.

L'art. 53 Cost., al secondo comma, presenta un secondo principio ugualmente importante per la legittimità di un tributo: il principio della progressività. Cominciamo col dire, in via generale, che al criterio della progressività deve ispirarsi il sistema tributario nel suo complesso, non ogni singola imposizione che viene prevista dal legislatore. Ciò assegna alla disposizione in oggetto un carattere di indeterminatezza, ma, a ben guardare, il problema della definizione giuridica della progressività non è diverso rispetto alla delimitazione contenutistica del principio di capacità contributiva, di cui la progressività costituisce un elemento di caratterizzazione¹⁵⁴.

Più precisamente, la progressività introduce nel sistema tributario quegli elementi di perequazione utili a definire più precisamente la capacità contributiva di ciascun contribuente, in modo da rispettare la previsione dell'art. 3, comma 2, Cost., che prevede il vincolo dell'uguaglianza sostanziale, ed affrontare in termini concreti il tema dell'adeguamento del sistema tributario alle trasformazioni della società.

Sotto questo aspetto, le tesi che svalutano la progressività non prendono in considerazione neanche il fatto che medesime funzioni devono essere necessariamente coordinate tra di loro¹⁵⁵ perché il risultato dell'interpretazione sia valido e legittimo. Dunque, il principio di capacità contributiva non presenterebbe grandi novità rispetto al precedente art. 25 dello Statuto Albertino se non dovesse avere considerazione anche quello della progressività. Infatti, è quest'ultimo che qualifica il principio ex art. 53, comma 1, come strumento per attuare nel prelievo i doveri di solidarietà e di uguaglianza stabiliti dagli artt. 2 e 3 Cost.; la capacità contributiva si pone in rapporto logico con la forza economica del contribuente, ma non necessariamente in rapporto di equivalenza, per cui sono possibili sia manifestazioni di capacità economica che non esprimano capacità contributiva (si pensi, ad

¹⁵⁴ Secondo le teorie economiche, entrambi i concetti ricomprenderebbero situazioni notevolmente diverse tra loro, di qui l'idea che essi siano delle "scatole vuote". Ben più precise, invece, le definizioni giuridiche che fanno riferimento all'insieme dei principi economico – sociali caratterizzanti l'ordinamento giuridico. Perrone Capano, op. cit., p. 133.

¹⁵⁵ Abbamonte, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975.

esempio, al limite del minimo vitale) sia manifestazioni di forza economica che implicano differente capacità contributiva e tassazione diversificata.

Quindi, in via generale, la progressività è uno strumento che caratterizza l'ordinamento tributario e che può essere attuato sia con l'impiego di aliquote progressive (quando i tributi adottati si prestano a tale forma di tassazione) sia attraverso meccanismi di esenzione, deduzioni, detrazioni ed altri elementi di personalizzazione, tutti finalizzati ad assicurare che il sistema tributario sia caratterizzato anche in senso redistributivo.

Passando al raffronto del criterio progressivo con i tributi ambientali, parte della dottrina ritiene che l'introduzione di siffatte fattispecie non ostacoli la progressività del sistema, anzi potrebbe addirittura favorirla¹⁵⁶. Infatti, se consideriamo che il principio di cui al capoverso dell'art. 53 Cost. è considerato un elemento di caratterizzazione del concorso alle spese pubbliche (*in ragione della capacità contributiva*) e che proprio il costituente ha scelto di ricorrere ad una pluralità di criteri per realizzare la progressività del sistema, vien da sé che tale scelta è stata dettata dalla volontà di creare un apparato tributario che fosse in grado di adeguarsi alle trasformazioni della società. Così, non per forza la progressività deve realizzarsi nel tradizionale criterio di imposizione sul reddito personale complessivo determinato su base globale e assoggettato ad importo con aliquote crescenti, ma potrebbe realizzare lo stesso obiettivo associando a tale prelievo un'imposta generale sui consumi individuali di energia.

Un tributo siffatto si distingue dalle tradizionali tasse ambientali poiché ha come presupposto il consumo globale di energia di ciascun soggetto passivo. Inoltre, dal punto di vista economico, un indice così pensato è altamente significativo del livello di ricchezza del contribuente, visto che oramai la sua consistenza patrimoniale non è costituita semplicemente dal valore dei singoli elementi che la compongono (reddito, patrimonio, consumo ecc.) ma va integrata dal livello di benessere di cui ciascun soggetto può disporre e del quale i consumi energetici sono un indicatore fondamentale.

Concludendo, i sostenitori di tale tesi ritengono che anche attraverso l'adozione di tributi ambientali tradizionale sia possibile mantenere un adeguato livello di progressività, cioè attraverso un particolare uso di imposta indiretta abbinato all'applicazione di detrazioni

¹⁵⁶ F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi...*, op. cit., p. 124.

d'imposta o altri incentivi ad esso collegati così da compensare il carattere regressivo del prelievo del tributo indiretto con una più accentuata progressività delle imposte dirette. Ma unitarietà di opinioni sull'argomento non sembra potersi avere; infatti, come già detto in precedenza, c'è chi ritiene che l'applicazione di un sistema di tributi ecologici a carattere indiretto può comportare effetti regressivi, redistributivi *in peius*, nei confronti dei settori più disagiati. Per evitare tali effetti è possibile prevedere una serie di compensazioni per mezzo di detrazioni e/o incentivi, "fasce di esenzione" o riduzione dei consumi vitali, realizzare una maggiore integrazione fra imposizione ambientale ed imposizione diretta, attraverso un sistema di franchigie e deduzioni dall'imposta personale sul reddito¹⁵⁷.

3. La riforma del Titolo V della Costituzione e la ripartizione della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale tra Stato e Regioni.

La fiscalità assume un ruolo centrale nei delicati rapporti tra Stato e Enti minori, essendo espressione anche di quell'andamento ciclico delle tensioni sui raccordi istituzionali; accanto ad essa, la tutela dell'ambiente e l'interesse sempre crescente verso tale problematica hanno determinato, nei Paesi a struttura federale o regionale, il modificarsi dell'assetto delle competenze e dei poteri nei diversi livelli di governo locale, statale e comunitario.

Nel nostro ordinamento un'importante riforma, che ha rivoluzionato il campo delle competenze normative e dei rapporti giuridico – istituzionali anche nei due settori di riferimento, si è avuta nel 2001, con la Legge costituzionale n. 3. Infatti, tale legge ha riformato il titolo V della Carta Costituzionale, qualificando gli Enti territoriali non più alla stregua di articolazioni dello Stato unitario, titolari di poteri decentrati, bensì come organi (sotto certi aspetti) equipollenti allo Stato, all'interno della Repubblica.

Sotto l'aspetto del diritto ambientale in senso stretto, la riforma ha grande importanza perché ha per la prima volta elevato a rango costituzionale le problematiche della tutela e gli altri aspetti ad essa riconducibili, introducendo il termine *ambiente* all'interno del testo

¹⁵⁷ R. Alfano, *L'applicazione dei tributi ambientali...*, op. cit.

costituzionale. Con questa epocale riforma, dunque, si è voluto elevare anche il concetto di ambiente a rango meritevole della massima tutela, tant'è che se ne riserva la relativa competenza legislativa esclusivamente in capo allo Stato, così come previsto dall'art. 117, comma 2, lett. s.

Ma, altrettanta attenzione merita un secondo aspetto nient'affatto irrilevante. Il nuovo testo di questa parte della Costituzione è stato redatto in maniera da far comprendere come l'ambiente, nel nostro ordinamento, sia espressione di un valore c.d. trasversale, trovando previsioni che contemplano, in virtù del principio della sussidiarietà, sfere di competenza proprie oltre che dello Stato anche delle Regioni e degli altri Enti locali.

Facciamo riferimento al terzo comma dell'art. 117 Cost., che riserva in capo alla potestà legislativa c.d. "concorrente", ossia laddove lo Stato detta i principi e le Regioni emanano le norme, alcune materie evidentemente riconducibili a tematiche ambientali, quali *il governo del territorio, la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali*. Facciamo altresì riferimento all'art. 116, comma 3, Cost. dove vengono previste, sia pur con un intervento del Parlamento, particolari forme di autonomia a favore delle Regioni anche per la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali. E dunque, in rispetto del citato principio di sussidiarietà ed anche per l'intervenuto tramonto del principio del parallelismo delle funzioni, troviamo finalmente attribuite, così come previsto nell'art. 118 Cost., ai Comuni le funzioni amministrative che, evidentemente costituiscono l'aspetto dinamico del potere, pure previsto in astratto presso altre sfere di competenza.

Sotto l'altro aspetto, quello più propriamente tributario, la riforma ha istituito il federalismo fiscale delle Regioni, cosa che a lungo ha stimolato i dibattiti della dottrina più attenta e della giurisprudenza, riguardo soprattutto la legittimità della potestà regionale in materia di *entrata*.

Ora, per entrambi i settori le Regioni si pongono in posizione nevralgica, infatti le evoluzioni delle competenze regionali in entrambi i campi sono specchio del ruolo stesso che tali Organi ricoprono nel panorama istituzionale. D'altro canto, le politiche ambientali e fiscali trovano larga ed effettiva applicazione proprio a livello locale¹⁵⁸, anche se decise a

¹⁵⁸ N. Greco, *Complessità, correlazioni ed innovazioni nelle istituzioni e nell'ordinamento*, in Studi parlamentari e politica costituzionale, 1992, 1, p.70.

livello centrale o sovranazionale. Per cui, conseguenza inevitabile da parte del legislatore, degli interpreti e della dottrina è individuare e valutare il ruolo assunto dalla finanza regionale per il potenziamento anche delle politiche ambientali attraverso lo scenario fiscale e tributario.

Ma, prima di proseguire, è opportuno segnalare che le esigenze di unitarietà del sistema non sono ancora state soddisfatte poiché manca la Legge di coordinamento che legittimerebbe le scelte delle Regioni in campo tributario e che allo stato è ancora un disegno di legge¹⁵⁹.

Detto ciò, è almeno da un ventennio che la finanza pubblica italiana cerca di modificare il sistema per la semplificazione dei prelievi e degli adempimenti nell'ambito del decentramento delle fonti di entrata, per realizzare sia una maggiore uniformità della tassazione sia la perequazione del carico tributario¹⁶⁰. Per questo motivo sono state molte le proposte di riforma¹⁶¹ al modello regionale, per giungere a quello che, anche se impropriamente¹⁶² secondo qualcuno, è stato definito federalismo fiscale. In effetti, vari sono stati i modelli di federalismo in Europa da prendere ad esempio, da quello

¹⁵⁹ Disegno di legge delega recante disposizioni per la attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (c.d. legge sul federalismo fiscale), approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007.

¹⁶⁰ La più evidente modifica si è avuta in seguito al Patto di Stabilità e Crescita. Sul tema si veda L. Bernardi, *Stabilizzazione ed evoluzione strutturale della finanza pubblica italiana*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2000, I, p. 5.

¹⁶¹ M. Volpi, *Stato federale e Stato regionale: due modelli a confronto*, in AA.VV. (a cura di g. Rolla), *La riforma delle autonomie regionali – Esperienze e prospettive in Italia e Spagna*, Torino, 1995, p. 33. Per molto tempo anche la dottrina ha causato frequenti errori terminologici tra modello regionale e modello federale, inducendo a ritenere che vi fossero due modelli distinti oppure lo steso con due diverse gradazioni qualitative. Si veda anche U. De Sievo, *Ipotesi di revisione costituzionale. Il cd. Regionalismo forte*, in Quaderno Regionali, 1994, p. 632, secondo il quale sarebbe impossibile una netta contrapposizione tra i due assetti costituzionali.

¹⁶² In dottrina non è stata univoca l'interpretazione del termine "federalismo", per cui alcuni hanno ritenuto che la forma prevista costituzionalmente non corrisponda davvero a ciò che si vuole indicare con tale definizione. Al riguardo, si veda M. Trimeloni, *L'autonomia finanziaria (e tributaria) delle Regioni a Statuto ordinario*, in Fin. Loc., 1997, p. 1663. In merito alla nascita ed evoluzione del federalismo fiscale, si veda P. Ciarlo, *Federalismo, federalismo fiscale e Mezzogiorno*, in AA.VV. (a cura dell'Osservatorio Tributario della Camera di Commercio, industria ed artigianato di Napoli) *Mezzogiorno e federalismo fiscale*, Napoli, 1994, pp. 4 e ss.; M. C. Fregni, *Riforma del Titolo V e federalismo fiscale*, in Rass. Trib., 2005, fasc. 3, p. 364.

cooperativo¹⁶³ (con una prevalenza del potere normativo centrale) al modello cd. duale (che prevede rigide separazioni tra Stato centrale e periferico).

Il lungo processo che ha interessato l'Italia si è dispiegato in un arco temporale di cinquant'anni, sovrapponendo molteplici esperienze¹⁶⁴, fino a giungere all'attuale previsione del Titolo V Cost. Infatti, il testo approvato contiene le esigenze di unitarietà ed indivisibilità della Repubblica, la promozione e lo sviluppo delle autonomie locali (art. 5 Cost), il principio comunitario di sussidiarietà¹⁶⁵ (art. 118 Cost.); in tale contesto il costituente ha pensato al ruolo prioritario dell'Ente regionale che si connota come anello di congiunzione tra i diversi livelli di governo¹⁶⁶.

Ma, un articolato dibattito ha accompagnato l'entrata in vigore del nuovo Titolo V; la lunga e sterile fase di implementazione del nuovo sistema finanziario delle autonomie locali ed i restrittivi orientamenti della giurisprudenza costituzionale, hanno reso inevitabile lo scontro riguardo l'estensione della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria, sul concetto operativo di «tributi ed entrate propri» e soprattutto sui criteri di ripartizione delle materie imponibili fra Stato ed autonomie locali¹⁶⁷.

Siamo entrati ormai in una fase di attuazione, non più procrastinabile, soprattutto dopo il fallimento della ulteriore iniziativa riformatrice, nota come “devolution” e la

¹⁶³ Cfr., F. Gallo, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in Riv. Dir. Trib., I, p. 9 e ss.; l'autore proponeva tale modello di federalismo invece di uno competitivo poiché riteneva che “*la scelta federalista non dovrebbe implicare necessariamente modifiche costituzionali*”.

¹⁶⁴ E. Cheli, *Indagine conoscitiva sugli effetti nell'ordinamento delle revisioni del Titolo V della parte II della Costituzione*, Resoconto della seduta del 27 novembre 2001, in www.statutiregionali.it; S.F. Cociani, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano, 2003, p. 75; G. Marongiu, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *La finanza locale*, 2005, 9, p. 44.

¹⁶⁵ F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 1, 2002, p. 585; L. Del Federico, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, pp. 509 e ss.

¹⁶⁶ Cfr., R. Perrone Capano, *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Rivista del Dipartimento di Scienze dello Stato, Università degli Studi di Napoli “Federico”*, Napoli, n. 1, 2002, p. 2; Id., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 2005, 1 – 2, pp. 12 e ss.

¹⁶⁷ L'ordine di idee è quello già delineato da Basilavecchia- Del Federico - Osculati, *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, p. 669; più ampiamente v. AA. VV., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, a cura di A. Zanardi, Bologna, 2006.

chiusura dei lavori svolti dall'Alta Commissione di Studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale¹⁶⁸.

L'iniziativa politico-istituzionale ha segnato un significativo salto di qualità mediante l'elaborazione del testo del Disegno di Legge delega recante disposizioni per la attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (c.d. legge sul federalismo fiscale), approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007. Si tratta di un testo ancora acerbo ma sul quale il confronto è stato informalmente aperto sin dall'autunno del 2006¹⁶⁹.

La lunga fase di stallo sembra quindi in corso di superamento. Ci si muove ormai verso l'attuazione dell'art. 119 Cost. mediante approvazione di una legge organica dedicata al coordinamento della finanza pubblica, ma molte sono ancora le incertezze per quanto riguarda i profili finanziari e tributari.

E' chiaro a tutti che l'art. 119 della Costituzione risulta molto prudente nell'articolare il nuovo assetto dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali.

Sul piano delle garanzie la norma non indica qualità e quantità delle risorse, limitandosi a rappresentare un mero quadro di riferimento, che potrà essere riempito dalla legislazione ordinaria in prospettiva più o meno federalista, a seconda delle opzioni di fondo esercitate dallo Stato e dalle Regioni nell'ambito delle loro rispettive potestà legislative, esclusive e concorrenti che siano.

Sembra che i nuovi artt. 117 e 119 abbiano superato la pregressa angusta logica della potestà legislativa delle Regioni in materia finanziaria e tributaria come potestà meramente attuativa, anche se tale lettura non è stata condivisa.

¹⁶⁸ Per il più aggiornato quadro informativo v.: Buglione, *La finanza*, in AA.VV., *Quarto Rapporto annuale sullo stato del federalismo in Italia*, a cura di ISSiRFA-CNR, Roma 2007; per i lavori dell'Alta Commissione v. i contributi editi nel n. 1/2006 della Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze: Majocchi – Muraro, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, p. 3; Caruso – Fontana – Petrina – Ricci, *Sintesi dei principali documenti prodotti dall'Alta Commissione di Studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, p. 8; Vitaletti, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, p. 52, con Commenti di Giardina e Pedone; Giarda, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, p. 94, con Commenti di Fausto e Zanardi; Patrizii – Rapallini – Zito – *I "Patti" di stabilità interni*, p. 136, con Commenti Espa e Pisauero.

¹⁶⁹ Cfr., relazione del Gruppo di lavoro sul federalismo fiscale Coordinato da P. Giarda, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze, *Titolo V e federalismo fiscale* (22 dicembre 2006), in Astrid, www.astridonline.it; inoltre si veda, Atti del Seminario ASTRID, tenutosi in Roma il 24 luglio 2007, *L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (cd. Legge sul federalismo fiscale)*, sempre in Astrid www.astridonline.it.

Il nuovo assetto dell'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni è certamente diverso dal precedente; tuttavia il cambiamento risulta evidente da un punto di vista formale, ove si consideri la nuova ripartizione della potestà legislativa, ma dal punto di vista sostanziale il coordinamento della finanza pubblica resta fortemente caratterizzato dal predominio della finanza statale.

Nel nuovo assetto costituzionale le connotazioni federaliste, molto forti nel contesto generale della riforma del Titolo V, risultano piuttosto attenuate per quanto attiene l'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali; un ruolo limitativo è ancora significativamente svolto proprio dai principi di coordinamento della finanza pubblica.

Tuttavia per quanto riguarda l'estensione della potestà tributaria delle Regioni a Statuto Ordinario¹⁷⁰, ed il ruolo dei principi di coordinamento, non si può che partire dal dato comunemente acquisito, connaturato ad ogni stato federale, secondo cui l'istituzione dei tributi è attuata prevalentemente a livello degli Enti territoriali.

Come è noto, nel riparto delle potestà legislative il secondo comma dell'art. 117 Cost. individua le materie nelle quali lo Stato ha potestà esclusiva, ponendo tra queste il sistema tributario e contabile dello Stato, nonché la perequazione delle risorse finanziarie; il terzo comma individua le materie di potestà legislativa concorrente fra Stato e Regioni, tra cui spicca l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; in tutte le materie di legislazione concorrente la potestà legislativa spetta alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato; tale limite dei principi fondamentali non opera invece per la potestà legislativa esclusiva delle Regioni, prevista dal quarto comma in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Ciò posto, ci si è chiesti se l'emanazione di norme fiscali ambientali presuppone, oltre che la potestà in materia tributaria, anche attribuzioni costituzionali relative alla materia ambientale¹⁷¹.

¹⁷⁰ Sulle Regioni a Statuto Speciale cfr. per tutti Macciotta, *Competenze e finanziamento delle Regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale* cit., p. 151. La bozza di legge delega dedica scarsa attenzione al tema, fuggacemente trattato nel solo art. 18, "Coordinamento della finanza delle Regioni a statuto speciale e delle Province Autonome".

¹⁷¹ Parte della dottrina fa riferimento al cd. Principio di contenenza, cioè a quel principio per cui tra i limiti che i legislatori regionali devono rispettare nella istituzione dei propri sistemi tributari è compreso anche quello in base al quale i tributi regionali non potrebbero colpire presupposti e basi imponibili che non

Il problema potrebbe sorgere, ad esempio, in materia di agevolazioni e penalizzazioni fiscali con funzione ambientale, poiché incidendo sulle scelte di merito in materia ambientale potrebbero richiedere il possesso di una doppia competenza legislativa (sia in campo fiscale sia ambientale). Se così fosse, bisognerebbe anche individuare la corretta ripartizione delle competenze normative in tema di ambiente tra i due livelli di governo, cosa che non è delineata in modo poi così chiaro dalla Costituzione.

Tuttavia, secondo un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale¹⁷², non tutti gli ambiti specificati nel secondo comma dell'art. 117 possono, in quanto tali, configurarsi come "materie" in senso stretto. Infatti, si tratta di competenze del legislatore statale idonee ad investire una pluralità di materie; escludendo la configurabilità di "materia" riconducibile in senso tecnico in via esclusiva alla "tutela dell'ambiente", si qualificherebbe, piuttosto, 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 nazionale¹⁷³.

Pertanto, nel settore della tutela dell'ambiente la competenza esclusiva dello Stato non è incompatibile con specifici interventi del legislatore regionale, anche se un limite può individuarsi certamente, secondo la Corte, nel rispetto delle norme statali che fissano *standards* minimi in materia di tutela ambientale e dell'ecosistema.

Dunque, anche in tal caso si può ribadire la funzione di coordinamento che svolge lo Stato nel quadro nazionale. Si pensi, ad esempio, ad una legge statale che voglia perseguire la diffusione dei motori a benzina verde mediante incentivi in denaro e ad una contrapposta legge fiscale regionale che penalizzi proprio tali veicoli, agevolando fiscalmente, invece, i veicoli elettrici. Ebbene, un atteggiamento siffatto è logicamente incongruente e determinerebbe casi di illegittimità.

rientrano nella materia di stretta competenza regionale. Su tale orientamento si veda F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 202, 6, pp. 2007 e ss.

¹⁷² In questo senso, Corte Cost. sentenza n. 259 del 2004; n. 312 del 2003; n. 222 del 2003; n. 307 del 2003.

¹⁷³ Corte Cost. 259 del 2004; n. 96 del 2003; n. 407 del 2002

Riassumendo, l’emanazione della Legge di coordinamento, tanto attesa perché trovi attuazione la riforma costituzionale riguardo l’autonomia tributaria regionale, è fondamentale anche in materia di fiscalità ambientale. Infatti, considerando i vincoli “ordinari” di cui si è detto (gli standards minimi), è consequenziale che i tributi ambientali possano essere considerati legittimi solo se a livello sovraordinato siano disposti almeno i requisiti minimi degli stessi.

3.1. La potestà degli Enti locali.

Si è parlato, fino ad ora, del rapporto di competenza Stato – Regioni, resta da esaminare la potestà normativa degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale.

L’art. 119 Cost., oltre alle Regioni, attribuisce autonomia finanziaria anche agli Enti locali; infatti, statuisce che “I Comuni, le Province, le Città metropolitane hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa”, inoltre “hanno risorse autonome” e “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”.

Sembra opportuno partire dal significato di “stabiliscono ed applicano tributi propri”. Sappiamo che gli Enti locali non hanno potestà legislativa in quanto sono soggetti al vincolo dell’art. 23 della Costituzione, cioè al principio di riserva relativa di legge, che in questo caso potrebbe considerarsi doppia. Difatti, parte della dottrina¹⁷⁴ ha ritenuto sottolineare la discutibile impostazione dell’art. 119, nel quale Regioni ed Enti locali sono posti sullo stesso piano ai fini dell’autonomia tributaria. Ebbene, se per le prime l’autonomia tributaria trova la sua fonte nel combinato disposto degli artt. 117 e 23, per i secondi tale autonomia si colloca all’interno della potestà normativa regionale da un lato, e dello Stato dall’altro, con riferimento ai principi fondamentali. Per cui non possono certo introdurre nuovi tributi, tanto meno derogare alle disposizioni adottate con legge ordinaria o regionale.

¹⁷⁴ F. Gallo, *Prime osservazioni...*, op. cit., p. 590.

Dunque, anche un tributo ambientale, dovendo rispettare le regole qui enunciate in materia di tributi in via generale, certamente non potrà essere istituito da un Ente locale. Al limite, nell'ambito della potestà regolamentare generale loro riconosciuta, gli si può riconoscere facoltà di stabilire ed applicare quei tributi che già le Regioni, con proprie leggi, hanno disciplinato almeno nei tratti minimi necessari¹⁷⁵ per il rispetto della riserva di legge.

Discorso simile va fatto per le agevolazioni e le penalizzazioni fiscali con funzioni ambientali. Premesso che anche in questo caso la discrezionalità degli Enti è limitata poiché le variazioni dell'*an* e del *quantum* del tributo sono ugualmente oggetto di espressa previsione normativa, va comunque analizzato l'atteggiamento della riserva relativa con riferimento a tali istituti.

Infatti, se si estende ad essi la copertura dell'art 23 Cost., certamente i regolamenti locali non potranno prevedere agevolazioni o penalizzazioni, se non nella misura espressa nella legge che regola il tributo. Si parla, in tal caso, di disposizioni regolamentari *secundum legem*.

Al contrario, accordando la tesi di chi ritiene che non vi sia soggezione al principio di riserva di legge, piuttosto un'esigenza di gerarchia delle fonti (al fine di limitare o estendere l'ambito di applicazione della norma), si potrà affermare che l'Ente locale ha facoltà di introdurre tali istituti con regolamento, nell'ambito di quegli spazi non regolati con legge e secondo il meccanismo, invece, del *praeter legem*¹⁷⁶.

Di conseguenza, secondo la prima tesi, un Comune, ad esempio, non potrebbe ridurre l'aliquota ICI per i soggetti che pongono in essere un'attività ecologica, sempre che ciò non sia espressamente previsto nella legge istitutiva del tributo medesimo; viceversa, la seconda tesi legittimerebbe la variazione dell'aliquota a proprio piacimento, da parte del Comune, nei limiti minimi e massimi previsti dalla legge, al fine di agevolare o penalizzare, e quindi di condizionare, i comportamenti umani.

¹⁷⁵ Requisiti minimi necessari sono: il presupposto, la base imponibile, i soggetti passivi e l'aliquota massima. Cfr., F. Gallo, *Prime osservazioni*, op. cit., p. 590.

¹⁷⁶ A. Dagnino, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004, pp. 331 e ss.

Ma la questione è più delicata e controversa in dottrina. Le due tesi, infatti, vengono spiegate in relazione alla capacità contributiva, da un lato, e dalla natura delle agevolazioni dall'altro.

Infatti, chi sostiene la teoria positiva, cioè della soggezione al principio costituzionale della riserva di legge, ritiene anche che la regola base dell'intera area della fiscalità sia, in realtà, il principio di capacità contributiva. Inoltre, poiché le norme agevolative derogano quelle impositive, suddetta deroga deve trovare sempre legittimazione in una fonte ordinaria (in entrambi i casi si fa riferimento alla necessarietà del vincolo di riserva di legge).

La tesi negativa, invece, è sostenuta da chi ritiene che le agevolazioni fiscali, quelle definite "non strutturali", non sono altro che sovvenzioni pubbliche in denaro¹⁷⁷, per cui hanno natura surrogatoria e, quindi, come per le sovvenzioni pubbliche, anche in tal caso la legge dovrebbe essere considerata "*fonte soltanto normale e non anche costituzionalmente necessaria*"¹⁷⁸. Peraltro, non sempre le agevolazioni tributarie sono frutto di deroghe formali.

Concludendo, la teoria positiva può essere accolta soltanto sotto l'aspetto formale, ma non anche in merito alle argomentazioni di carattere sostanziale. Più precisamente, la dottrina conviene nell'affermare che per la norma impositiva vige il principio di riserva di legge, e la norma agevolativa, che pone la deroga e ne restringe l'ambito di applicazione, dovrà possedere lo stesso grado gerarchico.

Al contrario, sotto il profilo sostanziale, le agevolazioni sono ritenute sottoposte all'art. 23 Cost. perché contribuiscono a definire aspetti delle prestazioni imposte. Ma, in realtà, la maggior parte della dottrina preferisce ritenere che il vincolo riguardi le imposizioni tributarie e non anche quelle disposizioni che, invece, alleggeriscono l'onere delle norme impositive attraverso le agevolazioni.

Con lo stesso ragionamento può spiegarsi, quindi, anche l'atteggiamento nei confronti delle penalizzazioni fiscali (comprese quelle con funzione ambientale). In effetti, in questo caso la situazione che verrebbe a crearsi in capo al contribuente sarebbe diversa, trattandosi di

¹⁷⁷ S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, pp.401 e ss.; Id., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

¹⁷⁸ Cfr., S. La Rosa, *Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali*, in Riv. Dir. Trib., 1993, II, p. 1259.

una deroga in *peius*, e la funzione di garanzia assoluta dall'art. 23 Cost. può quasi ritenersi ovvia ed indispensabile.

Per dirla in altri termini, come accade anche per altri istituti di diritto comune, che non ricadono nella disciplina prettamente tributaria, quando si realizza una situazione di vantaggio a carico di un soggetto, la formalità del diritto è meno rigida e severa, purché non si deroghi anche ai principi fondamentali della Carta costituzionale o, per il caso di specie, ai requisiti minimi che trovano fonte in una disposizione di legge. Al contrario, se la situazione che si viene a formare è svantaggiosa, allora il principio di legalità diventa più rigido affinché siano tutelate le garanzie che sono alla base degli Stati di diritto.

Dunque, un Ente locale potrà introdurre, nell'ambito della potestà regolamentare generale e dei poteri di cui all'art. 119 Cost., agevolazioni con funzione ambientale sui tributi propri, anche in assenza di un'espressa previsione legislative, tenendo presente il limite invalicabile degli elementi essenziali del tributo che sono determinati da legge; mentre, non potrà adottare la stessa pratica nel caso di penalizzazioni fiscali, che necessitano di istituzione attraverso norma di legge o, quanto meno, attraverso norma regolamentare attuativa di disposizione di legge, poiché derogative in *peius*.

3.2. Il Disegno di Legge delega recante disposizioni per l'attuazione dell'art. 119, approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007.

La mancanza della legge sui principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ha posto due questioni fondamentali: da un lato, la legittimità dell'esercizio della potestà legislativa delle Regioni in tema di tributi regionali e locali; dall'altro, la legittimità di limitazioni alla tipologia dei suddetti tributi da parte della legge statale sui principi.

Sulla questione già si era pronunciata la Corte Costituzionale nel 2004, con la sentenza n. 37¹⁷⁹, condizionando fortemente l'esercizio della potestà legislativa delle

¹⁷⁹ In Riv.dir.trib. 2004, II, 215, con nota di Scalinci, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali*.

Regioni e ponendo in una situazione di quiescenza la riforma del Titolo V, almeno riguardo l'autonomia impositiva¹⁸⁰.

Il recente disegno di legge delega recante disposizioni per la attuazione dell'art. 119, approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007, ma frutto di un lungo dibattito, tende a spostare l'attenzione sul contenuto della delega. Tuttavia le tensioni politico-istituzionali lasciano intravedere una gestazione molto complessa e quanto mai incerta dell'iniziativa legislativa, per cui anche se oggi la problematica tende a stemperarsi, la centralità e l'attualità del tema restano evidenti.

In linea teorica il coordinamento finanziario è quanto mai opportuno ove si considerino i vincoli comunitari derivanti dal patto di stabilità e crescita stipulato fra gli Stati membri dell'Unione europea; ovviamente anche l'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali deve inserirsi armonicamente nell'ambito dei rigorosi limiti derivanti da tali vincoli comunitari, che integrano la costituzione materiale nazionale, e da ultimo hanno assunto esplicito rilievo *ex art.* 117, comma 1. Inoltre la ripartizione della materia imponibile tra i vari livelli di Governo, comunitario, nazionale, regionale e locale, incontra intrinseci limiti nella salvaguardia dei principi *ex art.* 53 della Costituzione, su cui tradizionalmente si fonda la stessa potestà impositiva dello Stato.

Nell'art. 119 il coordinamento della finanza pubblica non è più di tipo verticale, ma di tipo circolare¹⁸¹, a patto che resti immutata, almeno in termini sostanziali, una priorità della finanza dello Stato. Ciò induce a ritenere che le Regioni abbiano potestà legislativa soltanto per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative (principio di contenenza), ovvero che non risultino già occupate dalla finanza statale (per le quali risulta spesso evidente la superfluità di un'apposita legge di coordinamento).

Comunque sia entro tale ambito, nell'attuale sistema la potestà legislativa viene conferita alle Regioni direttamente dalla Costituzione. Lo Stato ha potestà legislativa

¹⁸⁰ F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.* 2002, 585; Id., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti locali*, *ibidem*, 2002, p. 2007; Id., *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 387; L. Del Federico, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.* 2003, p. 521.

¹⁸¹ L. Del Federico, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda – bis verso l'attuazione dell'art. 119, 2007*, in www.astrid-online.it, p. 5.

concorrente con le Regioni per attuare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ma la mancata emanazione dell'apposita legge non può certo procrastinare all'infinito l'esercizio della potestà esclusiva delle Regioni in materia di tributi regionali e locali.

La mancata emanazione della legge statale sui principi del coordinamento (di cui peraltro non si rinviene esplicita previsione negli artt. 117 e 119) esprimerebbe semplicemente la scelta del legislatore statale di rinunciare ad elaborare una vera e propria legge fondamentale di settore. Si tratterebbe di una rinuncia infausta, foriera di infinite problematiche di ordine costituzionale e finanziario, che tuttavia risulterebbe legittima. D'altro canto la stessa Corte Costituzionale in assenza della legge sui principi ritiene inibito l'esercizio della potestà legislativa delle Regioni in materia tributaria, ma non paventa conseguenze di sorta in termini di illegittimità di tale inerzia. Ma, ritenere che le Regioni possano legiferare in materia tributaria anche in mancanza della auspicabile (ancorché non indispensabile) legge generale sui principi, da luogo sia a variegate perplessità (avvalorate dalla Corte Costituzionale) sia alla necessaria e difficile supplenza interpretativa della giurisprudenza e della dottrina per quanto riguarda l'identificazione dei principi del sistema tributario.

Ciò detto, confrontando il vecchio ed il nuovo testo dell'art. 119, e soprattutto in ragione dell'assetto federalista definito dagli artt. 117 e 118, risulta chiaro che si è inteso superare la vecchia logica della potestà legislativa delle Regioni in materia tributaria tradizionalmente qualificata come meramente attuativa.

Nella parte tributaria, la riforma ha assunto quella natura «programmatica» che sembrava definitivamente ripudiata, come categoria autonoma, per la generalità delle norme costituzionali. Nonostante tale convergenza istituzionale in un atteggiamento ostile alle innovazioni, che ha ispirato interpretazioni in larga parte apertamente in contrasto con la lettera delle norme, emerge la possibilità di una positiva attuazione del nuovo dettato costituzionale che, senza compromettere indiscusse esigenze di razionalità e di unitarietà complessiva del sistema tributario nazionale, valorizzi finalmente quella autonomia tributaria uscita compressa dalla riforma tributaria degli anni settanta e per contro

fortemente invocata nell'auspicio pressoché unanime degli studiosi e delle parti politiche¹⁸². Un tentativo di attuazione rapida si rende d'altra parte indispensabile, per chi ritenga ancora valide le ragioni di un decentramento ampio delle scelte di politica tributaria (e, se si vuole, anche di una limitata, e virtuosa, competizione fiscale tra le autonomie), anche in considerazione del fatto che dal 2001, paradossalmente, l'autonomia tributaria degli enti locali ha subito compressioni numerose e significative, tuttavia giustificate dalla Corte Costituzionale (sentenze 26 settembre 2003, n.296 e n.297¹⁸³ e 15 ottobre 2003, n. 311¹⁸⁴, oltre alla già citata n.37 del 2004, cui si deve la ricostruzione più compiuta della fase

¹⁸² Gallo, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979; Bertolissi, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova 1983; Tremonti - Vitaletti, *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari 1994; AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, a cura di M. Leccisotti- P. Marino -L. Perrone, Roma- Milano, 1994; Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, "Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale", I, edita dalla rivista "Il fisco", come allegato al n. 21 del maggio 1996; Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova 2002, 183; Del Federico, *L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni: riforma costituzionale e principi generali*, a cura di V. P. Renzi, in AA.VV., *Gli studi di settore come strumento di politica federalista. Il ruolo della regione*, Milano, 2003, 48; Cociani, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano 2003; Antonini, *La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003, 11; Brancasi, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, ibidem 41; Pica, *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, 2004; Perrone, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.* 2004, I, 1173; AA. VV., *Verso un nuovo federalismo fiscale*, a cura di L. Antonimi, Milano 2005.

¹⁸³ In *Riv.dir.trib.* 2004, II, 169, con nota di Cociani, *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri*; sulla prima sentenza, si veda anche Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv.dir. fin.* 2003, II, 99.

¹⁸⁴ In *Rass. trib.* 2003, 2053, con commenti, riguardanti anche le sentenze 296 e 297 dello stesso anno, di Grippa Salvetti, *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali*, e di Covino, *Deroghe regionali alle leggi statali tra garanzie per il contribuente e conflitto di competenze*.

transitoria del nuovo sistema¹⁸⁵) in una logica di «ultrattività» del sistema anteriore alla riforma, preservato da interventi modificativi che si temevano disparati e disomogenei¹⁸⁶.

Tali sentenze hanno posto alcuni punti fondamentali, riassumibili come segue:

- i tributi anteriori alla riforma, istituiti e disciplinati da norme statali, ancorché con gettito riservato alle autonomie locali, non possono essere mai considerati tributi propri di queste ultime;

- la potestà decisionale dello Stato, anche dopo la riforma del Titolo V, resta immutata in merito alle sorti di tali tributi: li può modificare, ancorché sia previsto un potere normativo integrativo da parte dell'ente locale, li può abrogare, salvo il limite del non poter sopprimere, senza sostituirli, spazi di autonomia già riconosciuti (sentenza 37/2004, e, soprattutto, sentenza 241/2004, che ha riconosciuto legittima la legge delega 80/2003, nella parte in cui prevedeva la graduale soppressione dell'Irap); pertanto, va escluso un potere di intervento delle autonomie locali sulla disciplina di tali tributi, se non nei limiti precostituiti dalla disciplina statale;

- il nuovo sistema delle competenze non può avviarsi, se non previa fissazione di (nuovi) principi di coordinamento da parte della legge statale (cui vengono attribuiti poteri di scelta anche su ambiti che in verità sembrerebbero già toccati in modo esaustivo dalla normativa costituzionale);

- la scelta tra due o tre livelli di intervento normativo sul sistema tributario locale deve considerarsi riservata alla legge sui principi di coordinamento.

¹⁸⁵ L'orientamento è stato poi conservato sostanzialmente nella giurisprudenza successiva: con la sentenza 19 luglio 2004, n. 241, in Riv. giur. trib. 2004, 115, con nota di Pennella, *Legittima la delega statale al Governo per la soppressione graduale dell'IRAP*, nonché, sempre in tema di IRAP, con le successive pronunzie: 14 dicembre 2004, n. 381, in Giur. Cost. 2004, 4211, con nota di Brancasi, *In tema di finanza delle autonomie alcune questioni dall'esito relativamente scontato*; cfr. altresì le recenti: sent.za 29 dicembre 2004, n. 431, in Dir. prat. trib. 2005, II, 242; sent.za 23 dicembre 2005, n. 455, ivi 2006, II, 170; ord.za 7 aprile 2006, n. 148, ivi 2006, II, 626; sent.za 14 aprile 2006, 155, ivi 2006, II, 590; in materia di spesa, per analogo orientamento, v. ad es. la sentenza 14 novembre 2005, n. 417, in Riv. dir. fin. sc. fin. 2006, II, 27, con nota di Barbero, *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*.

Risulta tuttavia originale ed innovativa la pronuncia 13 gennaio 2006, n. 2, in Dir. prat. trib. 2006, II, 473, con commento di De Mita, che ha ammesso l'istituzione di un'addizionale regionale IRPEF progressiva pur confermandone l'inerenza ad un tributo statale.

¹⁸⁶ Per la compiuta analisi sistematica della giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia v. Fregni, *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 477.

Dunque, secondo la giurisprudenza della Corte questi sono i presupposti per procedere all'attuazione della nuova previsione costituzionale. Ma, anche se essi rivelano una lettura prudente e sostanzialmente restrittiva del nuovo assetto, tuttavia non è del tutto vincolante dato che la maggiore o minore portata dell'autonomia viene affidata alla legislazione sui principi di coordinamento. Infatti, come qualcuno ha sottolineato¹⁸⁷, nell'elaborazione delle proposte appare preferibile assumere una visione di partenza più ampia, che valorizzi il senso della riforma costituzionale e quindi assegni all'azione delle autonomie locali un ruolo pregnante, tale da consentire alle stesse, mediante la leva fiscale, non solo lo svolgimento delle funzioni essenziali, ma anche l'esercizio di una politica economica autonoma, nei limiti consentiti dai vincoli di bilancio che interessano l'intero complesso della finanza pubblica. Una più o meno accentuata "pressione fiscale", una più o meno ampia gamma di prestazioni pubbliche offerte a livello locale, segneranno il discrimine tra le diverse visioni del ruolo delle autonomie locali e della loro incidenza sull'economia e sulla società del territorio.

In tale ottica, per la migliore attuazione della riforma sembra corretto e proficuo riconoscere un ruolo ampio alla potestà normativa regionale, impostando le linee di un sistema sostanzialmente binario: il sistema dei tributi statali, da un lato, i sistemi dei tributi regionali e locali, dall'altro. Il primo è disciplinato ovviamente solo da normativa – di rango primario o secondario, nel rispetto dell'art. 23 Costituzione – statale; i secondi, disciplinati da fonti statali (che fissano solo principi fondamentali del coordinamento), da leggi regionali – unanimemente riconosciute in grado di soddisfare, al pari di quelle statali, la riserva di cui al citato art. 23 – che completano la disciplina di coordinamento e «stabiliscono» (secondo la terminologia dell'art. 119 Costituzione) tributi propri e tributi attribuiti alla gestione degli altri enti locali, infine da fonti regolamentari e statutarie di competenza di questi ultimi, con le quali si integra la disciplina dei tributi di loro «competenza» (anche se istituiti con legge regionale)¹⁸⁸.

¹⁸⁷ L. Del Federico, *L'autonomia tributaria...*, op. cit., p. 8.

¹⁸⁸ Basilavecchia- Del Federico - Osculati, *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni*, cit. 678.

L'art. 117 si mostra obiettivamente impermeabile a qualunque tentativo di fondare, in ordine al secondo sistema, una competenza normativa statale ulteriore rispetto alla fissazione di principi fondamentali di coordinamento: esso assegna infatti alla legge statale i soli tributi erariali, riservando di conseguenza alle Regioni la competenza legislativa in ordine al complesso delle entrate non statali. Di più, appare decisivo che la stessa funzione normativa di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario sia concepita (coerentemente con la pari dignità che gli enti pubblici hanno in base al nuovo art. 114) come concorrente, e nel suo ambito è pertanto riservata allo Stato solo la fissazione dei principi fondamentali (un esempio concreto di principio fondamentale è stato individuato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 26 gennaio 2005, n.30¹⁸⁹, a proposito della riscossione dei crediti tributari di modesta entità), mentre è di competenza regionale l'individuazione di norme più analitiche, destinate a completare il raccordo tra le finanze e i sistemi tributari dello Stato, delle regioni, delle altre autonomie locali¹⁹⁰. Appaiono quindi contrastanti con il quadro costituzionale sia l'ipotesi di una legislazione regionale destinata ad operare in situazione di esplicita subprimarietà – come se nulla fosse cambiato – e come tale pesantemente condizionata da leggi quadro statali già abbastanza dettagliate, sia, a maggior ragione, quella di una riserva statale in ordine alla disciplina dei tributi sub regionali, tale da condizionare, o addirittura escludere, il livello normativo regionale¹⁹¹.

¹⁸⁹ In il fisco 2005, I, 879.

¹⁹⁰ Sul nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria cfr.: Giovannini, *Normazione regionale in materia tributaria*, in Rass. trib., 2003, 1165; Fantozzi, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. dir. trib. 2005, 3; Preziosi, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, ibidem., 557; Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in Rass. trib. 2005, 1033; Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano 2005; Ventre, *La fiscalità locale dopo la riforma costituzionale*, Napoli, 2005, 63; Fregni, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. trib. 2005, 683; Selicato, *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in Dir. prat. trib. 2005, I, 1177; Cipollina, *La riserva di legge in materia fiscale*, in Diritto tributario e Corte costituzionale cit., 178; per una lettura particolarmente restrittiva cfr.: Morrone, *La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale*, in Trib. loc. reg. 2005, 26; Tesauro, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in Fin. Loc., 2005, 13.

¹⁹¹ In questa logica di apertura sembra muoversi la sentenza 2 dicembre 2004, n. 372, in G.U. 9 dicembre 2004 (passata inosservata forse perché relativa all'approvazione di uno Statuto regionale), la quale, pur conservando formalmente una sostanziale continuità con le precedenti pronunzie, ammette la scelta della Regione per soli "due livelli" di normazione sui tributi locali e riserva alla legge statale solo la partecipazione alla fissazione dei principi fondamentali di coordinamento, peraltro, in caso di inerzia perdurante del legislatore statale, ammettendone la fungibilità con quelli già desumibili dall'ordinamento vigente.

Queste conclusioni sono confermate dalla constatazione, obiettiva, che nessuna delle nuove disposizioni del Titolo V esplicita nuovi limiti, in ordine alle materie imponibili destinate ad entrare nel sistema tributario statale ed in quello regionale-locale, ulteriori rispetto ai principi costituzionali già operanti. Ciò consentirebbe, in astratto, nell'ipotesi estrema, e inevitabilmente sulla base di una previa legislazione di coordinamento, un possibile concorso di forme impositive sulla stessa materia imponibile, legittimerebbe l'individuazione nella legislazione regionale di prelievi senza alcun limite pregiudiziale che non sia quello, ineludibile, del razionale criterio di collegamento del prelievo al territorio regionale.

Nell'ambito dell'attuazione dell'art. 119 il tema dei tributi propri autonomi, cioè istituiti direttamente dalle Regioni, desta grande interesse fra le istituzioni, ma altrettanto grande preoccupazione fra i contribuenti.

In realtà si tratta di problematica emotivamente sopravvalutata rispetto ai veri punti critici della riforma, costituiti dalla definizione ed attribuzione delle funzioni, dalla tipologia e dalle tecniche di compartecipazione ai tributi erariali e soprattutto e dalla perequazione finanziaria.

Comunque sia, in ragione degli argomenti esaminati, sembra opportuno incentrare queste brevi considerazioni conclusive sul tema più schiettamente tributario dei possibili tributi propri autonomi. Trattasi peraltro di tema alquanto trascurato dalla bozza di legge delega, che rinuncia a delineare modelli di tributo, rinviando genericamente alle "norme sul coordinamento del sistema tributario" (art. 7, 1 co., lett. b).

In una cornice come quella dettata dal Titolo V, nella quale allo Stato (oltre alle funzioni classiche della politiche estera, della difesa e della sicurezza) rimangono tendenzialmente le spese per trasferimenti (interessi e pensioni) – mentre ai governi delle autonomie locali spetta la gestione di un gruppo assai vasto di funzioni – i tributi autonomi da istituire vanno in particolare ricercati tra i tributi «causali» o «paracommutativi» e tra i tributi di scopo.

In particolare i tributi «causali» o «paracommutativi» hanno quale presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un danno da questi causato. Essi ben si distinguono dall'imposta, per sua natura acausale.

Sul piano della politica tributaria questi strumenti presentano peculiarità interessanti sotto diversi profili:

- i tributi paracommutativi facoltativi (tasse di occupazione spazi ed aree pubbliche, contributi urbanistici, tasse di concessione, pedaggi e *road pricing*) sono interpretati come poco penosi dal contribuente, sono caratterizzati da notevole efficienza e semplicità di controlli, in quanto il prelievo è assicurato indefettibilmente dall'interesse del contribuente alla prestazione pubblica. In questo gruppo possono essere inseriti anche i *ticket* sanitari, il cui scopo precipuo è di calmierare l'uso (o abuso) di farmaci e il ricorso a determinate prestazioni;

- tali tributi non sono necessariamente coattivi. Ciò consente di allargare l'orizzonte degli strumenti a disposizione del legislatore tributario regionale sino a ricomprendere l'onere, o comunque meccanismi di prelievo di matrice civilistica (contratti), in modo da costruire una fattispecie impositiva estremamente efficace, senza necessità di apparati coercitivi e sanzionatori;

- la necessità di conciliare riserva di legge e tutela dell'autonomia è più agevole per i tributi paracommutativi che non per le imposte, anche perché per tali tributi la giurisprudenza costituzionale tende ad applicare il principio di legalità con minor rigore;

- rispondendo al principio del costo o al principio dell'equivalenza, i tributi paracommutativi salvaguardano il principio di contenenza, in quanto si innestano agevolmente nelle materie la cui cura è devoluta alle regioni, senza sovrapporsi al sistema tributario dello Stato; tali profili li rendono agevolmente compatibili con le esigenze del coordinamento della finanza pubblica, ed anzi, proprio in ragione della loro natura questi tributi potrebbero essere istituiti dalle regioni anche in assenza della legge di coordinamento;

- infine, in un mercato ormai globalizzato dove attività produttive, residenze, domicili fiscali e valori mobiliari possono essere facilmente delocalizzati, i tributi paracommutativi, siano essi facoltativi o coattivi, consentono di sottoporre a tassazione i soggetti che effettivamente fruiscono di servizi e beni pubblici.

Oltre ai tributi paracommutativi altro tipo di tributo particolarmente congeniale alla finanza territoriale è certamente il tributo di scopo, finalizzato ad es. al finanziamento di

un'opera pubblica, o comunque caratterizzato da un vincolo di destinazione tale da rendere immediatamente percepibile e condivisibile per la collettività locale la funzione del prelievo¹⁹².

I tributi di scopo presentano molti punti di contatto con i tributi paracommutativi, ed in ragione dei suindicati profili risultano adeguatamente accettabili dalle comunità locali, tanto che il mondo delle autonomie ne rivendica costantemente la valorizzazione (mentre la bozza di legge delega tende sorprendentemente ad escluderne l'ammissibilità-art. 3, lett. l).

¹⁹² Al riguardo v. Proposta ANCI, UPI, UNCEM e LEGAUTONOMIE per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in data 28.4.2003; Pica, *Le imposte di scopo, la finanza dei comuni e la riforma del titolo V della Costituzione*, in Riv. trib. loc. e reg., 2004, 257; AA. VV., *Riforma costituzionale e federalismo fiscale. Una proposta della Regione Toscana*, a cura di S. Lorenzini e A. Petretto, Firenze, 2004,14; Documento delle Regioni sull'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in data 21.6.2005; ANCI, Piattaforma programmatica per la prossima legislatura (la XV), in data 15.6.2006; Vitaletti, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione* cit.; Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in Trib. loc. e reg., 2007, 181; Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in Rass. trib., 2007, 896.

CAPITOLO QUARTO

ESEMPI NAZIONALI E INTERNAZIONALI DI FISCALITÀ ECOLOGICA

SOMMARIO: 1. I tributi paracommutativi: la recentissima “*ecopass*” milanese. – 2. I tributi di scopo: il caso della *tassa sul lusso* della Regione Sardegna. – 3. *Imposta regionale sulle emissioni sonore*: tributo ambientale in senso stretto o semplicemente con finalità ambientali extrafiscali? – 4. Esempi internazionale di politica finanziario – ambientale: la Svizzera e la Cina.

1. I tributi paracommutativi: la recentissima “ecopass” milanese.

Nelle pagine che precedono si è cercato di delineare, per quanto possibile, il quadro degli strumenti finanziari che un governo moderno può utilizzare per la tutela dell’ambiente. Più precisamente, definendo gli ambiti delle varie fattispecie, si è chiarito quale sia l’orientamento moderno in tema di tributi ambientali, o meglio quali requisiti siano necessari perché il prelievo coercitivo dell’ente impositore possa essere denominato *tributo ambientale*.

Ciò detto, si ritiene opportuno, a questo punto del lavoro, riferire a esempi concreti ciascuna delle tipologie definite in astratto; per cui, nel vasto panorama nazionale ed internazionale sono stati scelti gli esempi che sembravano più interessanti ed adatti a tale scopo.

I tributi paracommutativi sono conseguenza, nel nostro ordinamento, di quel fenomeno chiamato “defiscalizzazione”¹⁹³, che alla fine degli anni novanta prese piede con riferimento specialmente ad alcuni settore e in base al quale alcuni prelievi tributari venivano sostituiti da tariffe, canoni, prezzi pubblici o corrispettivi di diritto privato. Tale esigenza fu sentita soprattutto in ambito politico, in quanto si riteneva che parlare di tali meccanismi di prelievo piuttosto che di tributi fosse meno impegnativo e, dunque, più facilmente applicabile.

Rispetto ai corrispettivi di diritto privato i tributi paracommutativi per un verso godono dei privilegi fiscali che caratterizzano il regime delle entrate tributarie, e per l'altro si collocano in rapporti autoritativi, non paritetici e soprattutto non contrattuali, in cui l'erogazione del servizio ed il versamento del tributo non trovano causa nel reciproco scambio, quanto piuttosto in fatti extranegoziali, ex lege produttivi di effetti; risultano quindi inutilizzabili gli strumenti privatistici di reazione all'inadempimento, tipici dei contratti sinallagmatici. Si tratta di rapporti in cui l'assetto negoziale è escluso a monte dall'articolazione legislativa della fattispecie, per cui risulta agevole realizzare la più stringente salvaguardia del pubblico interesse.

Inoltre, bisogna segnalare che un'esperienza di tal genere si era già verificata in altri Paesi dell'Unione, tuttavia a differenza dell'esperienza francese della *parafiscalità*, e soprattutto di quella spagnola dei *precios publicos* le tradizionali categorie giuridiche vengono abbandonate senza sostituirle con categorie di nuova elaborazione.

Un recentissimo esempio di tributo paracommutativo è sicuramente la cosiddetta “*ecopass*” milanese. Infatti, dopo una serie di impedimenti, di perplessità e di pesanti critiche che hanno ostacolato l'istituzione del ticket d'ingresso nella città di Milano (la zona interessata è la Cerchia dei Bastioni), sembra che il periodo di sperimentazione

¹⁹³ Del Federico L., *Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici. Caso italiano e prospettive europee*, in Riv. Dir. Fin. 2003, 2, p. 255.

dell'ecopass comincerà a partire da gennaio 2008. La tariffa si paga in base alle emissioni inquinanti e le auto sono divise in cinque classi. Le prime due sono totalmente esenti dal ticket, mentre per gli altri il costo varia tra i 2 ed i 10 euro al giorno. Ma l'imposizione di tariffe di tal genere non è una nuova pratica per rimpinguare le casse del Comune, in realtà è da circa un ventennio che si ricorre alle tariffe d'uso per regolare comportamenti ed abitudini umani. Infatti, l'incremento del traffico motorizzato, e dunque dell'inquinamento ambientale ed acustico, ha portato alle tariffe d'uso per la regolazione del traffico in alcune tra le metropoli più sviluppate e moderne.

Con il termine "road pricing" si intende, genericamente, l'applicazione di una tariffa (charging) per l'uso di uno o più tratti di una rete stradale. Rientrano dunque in questa definizione tutte le forme di tariffazione ed esazione di pedaggi, applicate a singoli tratti o sezioni, ovvero all'intera rete stradale compresa entro un determinato ambito territoriale. La prima realtà urbana che istituì il road pricing, al fine di regolamentare il traffico della città, fu Singapore. Infatti, nel 1975 fu introdotto un primo schema di rilascio, dietro pagamento, di permessi cartacei che consentivano l'accesso al centro della città. Nel 1998 tale sistema fu sostituito da uno più evoluto, che attraverso 42 varchi elettronici controllava l'accesso dei veicoli privati all'area centrale.

In Europa, negli anni '90, furono avviate altre esperienze simili. Precisamente in Norvegia: ad Oslo nel 1990 (con l'obiettivo di raccogliere fondi per finanziare interventi infrastrutturali nel settore della mobilità urbana) e a Trondheim nel 1991.

Successivamente, nel 2003 è stato implementato a Londra uno schema di congestion charging, che ha permesso un potenziamento del sistema pubblico con i bus (oltre 300 extra bus messi in servizio, sono state introdotte nuove linee ed è aumentata la frequenza del servizio sulle rotte più congestionate). In tal modo, si è riusciti a mettere a disposizione degli utenti circa 11.000 posti in più e il costo dei biglietti dei mezzi di trasporto è cresciuto meno dell'inflazione (dal settembre 2005 per i giovani con meno di 16 anni il trasporto è gratuito e sono state introdotte tariffe differenziate in funzione degli orari di percorrenza). La congestion charge è una tariffa giornaliera di £8 che consente di guidare nel centro di Londra in determinati orari. Fu introdotta dal sindaco della città nel febbraio del 2003 al fine di decongestionare il traffico e, contemporaneamente, incoraggiare l'utilizzo dei

trasporti pubblici (inoltre, il ricavato è proprio destinato a migliorare i trasporti londinesi). La tariffa in questione riguarda una zona che si estende per circa 20 km quadrati al centro di Londra, delimitata dalla conosciuta Inner Ring Road che ne resta esclusa (dunque, va da Euston Road a City Road, da Commercial Street a Tower Bridge, da Park Lane a Marylebone Road), e si applica dalle 7:00 alle 18:30, dal lunedì al venerdì. Tranne i visitatori disabili (provvisi di Blue Badge), tutti devono versare la congestion charge giornalmente o una volta la settimana attraverso un sistema elettronico che utilizza telecamere che riconoscono le targhe delle vetture britanniche ed europee. Infine, nel caso di mancato pagamento sono previste multe che variano in base al ritardo del pagamento medesimo.

Altra città europea che ha inserito la tassa di accesso con autovettura al centro cittadino è Stoccolma, ma consultando prima i cittadini al riguardo. Infatti, inizialmente il pedaggio (variabile tra 1-2 euro) è stato introdotto soltanto in via sperimentale (ciò per meglio studiare gli effetti sociali del tributo ma, soprattutto, quelli fiscali ed extrafiscali).

Successivamente, dopo otto mesi di sperimentazione, i cittadini di Stoccolma sono stati chiamati alle urne per esprimere il loro parere sulla tassa d'accesso attraverso lo strumento del referendum consultivo. Ebbene, in seguito anche al beneficio che i cittadini hanno tratto dalla riduzione del traffico e dell'inquinamento in favore dell'uso dei mezzi pubblici, il tributo è passato da sperimentale a definitivo ottenendo il 53% dei voti favorevoli. Per cui, da settembre 2006 l'area centrale di Stoccolma (che si estende per 47 kmq) è accessibile pagando da 50 centesimi entrando prima delle 7:00 a.m. fino a 2 euro nell'ora di punta, e così anche per il ritorno serale.

Anche in Italia si parla oggi di tassa d'ingresso. Infatti, dopo alcuni esperimenti pilota (si fa qui riferimento ai casi di Genova nel 2003, per un periodo di 6 mesi, e di Roma, dove un sistema di varchi elettronici consente l'accesso alla zona del centro storico a residenti ed autorizzati, senza che venga applicato però alcuno schema tariffario), già nel 2002 era stato predisposto uno studio di fattibilità per la città di Milano. Il Sindaco aveva intenzione di dar via al ticket obbligatorio per chi volesse entrare in città già dal gennaio 2007, ma diverse cause hanno posticipato l'ingresso della nuova tariffa ad un anno dopo.

L'opinione pubblica si è divisa tra sostenitori e oppositori dell'ecopass, che in realtà si avvicina più ad una pollution charge che alla congestion charge londinese, poiché il fine primario non è quello di decongestionare il traffico, bensì far abbassare le emissioni di scarico e quindi il tasso di inquinamento in città. Secondo gli oppositori della tariffa d'ingresso milanese, essa si aggiungerebbe alla già esistente tassazione nazionale sulle emissioni dei carburanti, nonché alla tassa di possesso. In tal modo, verrebbero a sovrapporsi tributi diversi usati per raggiungere lo stesso scopo. Inoltre, un tributo di tal genere potrebbe essere soggetto a giudizio di legittimità costituzionale per violazione del principio di eguaglianza. Infatti, sarebbero soggetti al ticket d'ingresso soltanto i veicoli che appartengono a proprietari non residenti a Milano, mentre quelli dei residenti, anche se identici e quindi egualmente inquinanti, sarebbero liberi di circolare. E' evidente come la forma del pedaggio scelta sia discriminatoria nei riguardi dei non residenti, visto che il danno ambientale causato dal traffico cittadino è sicuramente causato dallo smog delle autovetture e prescinde dal luogo di residenza del proprietario. Per cui, così come proposta, l'ecopass sembrerebbe, agli occhi di chi sostiene tesi avverse, povera di contenuti e modesta in termini di gettito.

D'altro canto, è pur vero che l'esperimento milanese è un primo passo italiano verso un modello europeo di road pricing (si pensi al già citato esempio svedese o a quello britannico, che operano ormai a pieno regime e si sono dimostrati ben funzionanti). Certamente, si deve dare atto a chi ha voluto avviare tale sperimentazione che, nel caso di specie, si ha a che fare con una realtà metropolitana molto difficile (pari, forse, soltanto a quella napoletana), e già la volontà di non limitarsi ad introdurre il rigido sistema delle ZTL (Zone a Traffico Limitato, regolate dall'art 9 comma 7 del Codice della Strada e dall'art. 135 comma 14 del Regolamento di Attuazione) ma sostituirlo con uno più flessibile (come quello della tariffa d'ingresso) permette di andare incontro anche alle esigenze e alle libere scelte dei singoli viaggiatori. Certo è che il sistema tariffario basato sulla classificazione dei veicoli e sulla diversificazione oraria e giornaliera va modificato, ma è questo il fine di applicare per un periodo sperimentale un nuovo modello.

Punto fondamentale su cui, in questo studio, si intende soffermarsi è quello della natura tributaria dell'ecopass. Infatti, viste le sue caratteristiche (l'aspetto coattivo del

prelievo) è sicuramente un esempio di ragionata tassazione locale con finalità extrafiscali, per cui soggetta in primis all'obbligo di riserva di legge (ex art. 23), nonché alle norme di cui agli artt. 117 e 119 Cost. in materia di competenza normativa e autonomia finanziaria delle Regioni.

In una cornice come quella dettata dal Titolo V, lo Stato ha perso quella sua piena ed esclusiva potestà normativa, se non per quelle materie che, come già detto, riguardano le funzioni classiche della politica estera, della difesa e della sicurezza. Al contrario, è rimandata ai Governi delle Autonomie Locali la gestione di un gruppo assai vasto di funzioni ed i tributi autonomi da istituire vanno in particolare ricercati tra i tributi «causali» o «paracommutativi» e tra i tributi di scopo.

Dunque, il road pricing potrebbe essere considerato un tributo proprio autonomo, o meglio un tributo paracommutativo facoltativo, che si caratterizza perché ha come presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente o la necessità di compensare un danno da questi causato (in tal caso l'inquinamento dovuto al traffico automobilistico). Ma, ancora una volta, l'assenza di una Legge di Coordinamento che dia attuazione alle nuove norme del Titolo V, così da poterne verificare la reale operatività, denota il fallimento del sistema e del rapporto di competenze così come pensato e rivisitato, tanto più che il tema dei tributi propri autonomi è stato alquanto trascurato dalla bozza di legge delega, che rinuncia a delineare modelli di tributo, rinviando genericamente alle “norme sul coordinamento del sistema tributario” (art. 7, 1 co., lett. b).

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

I tributi di scopo hanno la particolarità di soddisfare molteplici esigenze; infatti a seconda dei casi può prevalere la finalità della raccolta di gettito oppure della redistribuzione di carico fiscale oppure della correzione dei comportamenti a fini ambientali. Naturalmente, la realizzazione di scopi economico – sociali o ambientali rientra in quella particolare attitudine delle norme tributarie a perseguire anche finalità extrafiscali.

Si pensi, ad esempio alla tassa sul turismo, che si ispira al principio “chi inquina paga” e definisce la tassazione sui turisti il tipico strumento di economia ambientale per la correzione delle esternalità negative (imposta pigouviana). L’attività turistica genera, infatti, una serie di diseconomie esterne, riconducibili sia a fenomeni di congestione, che limitano le possibilità di consumo dei beni pubblici da parte degli altri consumatori potenziali, sia a fenomeni di degrado del patrimonio artistico e naturale. Si tratta di costi sociali di natura ambientale che non sono internalizzati nei prezzi d’uso delle risorse, che infatti riflettono unicamente i costi privati.

Si pensi, ancora, al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito dall’art. 3, commi 24 e ss, della legge 28 dicembre 1995 n. 549. Si sostanzia in un tributo finalizzato al raggiungimento di uno scopo particolare, che ne vincola il gettito, con la dichiarata finalità di favorire la minore produzione di rifiuti ed il recupero della materia prima e dell’energia in essi contenute. Si tratta di un tributo incentivante che tende a riequilibrare le diseconomie esterne sulla collettività, a fronte di un non elevato costo in capo ai produttori. L’aumento dei prezzi per i conferitori dei rifiuti dovrebbe comportare, da un lato, un disincentivo alla produzione dei rifiuti stessi, stimolando, dall’altro, forme di smaltimento o di riciclaggio più compatibili con l’ambiente.

Ma, qui si vuol fare riferimento ad un altro tributo, la cui legittimità è stata oggetto di innumerevoli dibattiti nelle sedi giuridiche (ma anche politiche del nostro Paese) e sulla quale si pronuncerà la Corte Costituzionale nel prossimo febbraio. Parliamo delle imposte istituite dalla Regione Sardegna con L. R. n. 4 dell’11 maggio 2006 e che sono state definite, nel gergo comune, “tasse sul lusso”. In realtà, la vicenda può essere considerata ancora una volta il banco di prova della mancata attuazione del federalismo fiscale, ma per una corretta analisi è necessario partire dall’inizio.

La suddetta Legge regionale ha introdotto tre distinte imposte che colpiscono rispettivamente: le plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case¹⁹⁴ (art. 2, L.R. n.4/2006),

¹⁹⁴ Il tributo si applica nella misura del 20% sulle plusvalenze realizzate, dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale, per effetto della cessione a titolo oneroso di:

a - immobili adibiti ad uso abitativo, ma non destinati ad abitazione principale, acquistati o costruiti da più di 5 anni e situati in Sardegna entro 3 Km dalla battigia marina;

le seconde case ad uso turistico¹⁹⁵ (art. 3) e gli aeromobili e le unità da diporto¹⁹⁶ (art. 4).

b - quote o azioni di società, titolari di proprietà o altro diritto reale sugli immobili di cui al precedente punto a).

Soggetto passivo dell'imposta è l'alienante a titolo oneroso avente domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna oppure avente il domicilio fiscale in Sardegna da meno di 24 mesi.

Sono esplicitamente esentate dal pagamento dell'imposta le plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di immobili adibiti ad uso abitativo purché realizzate in regime d'impresa, da imprese di costruzioni o società immobiliari.

Con la Finanziaria regionale 2007 è stata eliminata l'esenzione a favore dei soggetti nati in Sardegna e dei rispettivi coniugi, prevista nella originaria versione dell'art. 2, comma 4, della L. 4/06.

Quanto ai termini e alle modalità di riscossione, il tributo deve essere versato presso la tesoreria regionale ovvero presso il concessionario di riscossione:

- entro 20 giorni, dalla data dell'atto di cessione degli immobili di cui al punto a), se formato in Italia;
- entro 60 giorni dalla data dell'atto di cessione degli immobili di cui al punto a) se formato all'estero, nonché per le cessioni di quote e azioni di cui al punto b).

Entro gli stessi termini il cedente è tenuto ad inviare all'A.R.A.S.E. la dichiarazione di avvenuto conseguimento della plusvalenza. Qualunque forma di evasione è fronteggiata responsabilizzando anche il Notaio rogante al quale è fatto obbligo, entro 20 giorni dalla stipulazione, di comunicare all'A.R.A.S.E. gli estremi dell'atto di cessione.

¹⁹⁵ Il tributo è dovuto per effetto del mero possesso sulle unità immobiliari adibite ad uso abitativo, ma non destinate ad abitazione principale, situate in Sardegna entro 3 Km dalla battigia marina.

Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario o il titolare di altro diritto reale (ossia il titolare di usufrutto, uso e abitazione, il superficiario che abbia costruito l'immobile, nonché il locatario degli immobili concessi in locazione finanziaria) avente domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna.

Con la Finanziaria regionale 2007 è stata eliminata l'esenzione a favore dei soggetti nati in Sardegna e dei rispettivi coniugi, prevista nella originaria versione dell'art. 3, comma 4, della L. 4/06.

Diversamente da quanto stabilito per l'imposta sulle plusvalenze, la misura di questo tributo è determinata in modo da garantire una tassazione progressiva, in rapporto alla superficie catastale dell'immobile così come dichiarata o accertata a fini catastali. L'imposta deve essere versata in un'unica soluzione entro il periodo compreso tra il 1° ed il 30 novembre di ogni anno.

¹⁹⁶ Tale tributo è dovuto, sul presupposto dello scalo, avvenuto nel periodo compreso tra il 1° giugno ed il 30 settembre:

- di aeromobili adibiti al trasporto privato di persone, negli aerodromi del territorio regionale sardo. In tal caso l'imposta è dovuta per ogni scalo, all'atto dello scalo, dalla persona fisica o giuridica che assume l'esercizio dell'aeromobile (ex artt. 874 e ss. Cod. Nav.) avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale;

Elemento comune a tutti i nuovi tributi è il soggetto attivo, ossia la Regione Autonoma della Sardegna, che li ha istituiti nell'esercizio della sua potestà tributaria ed è titolare dei poteri di accertamento, riscossione e controllo. Infatti con la stessa Legge n. 4 la Sardegna ha istituito l'Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le entrate (A.R.A.S.E.), un organismo tecnico-specialistico con compiti generici di supporto della Regione nel settore tributario e, specifici (che potrà compiere in proprio o avvalendosi di convenzioni con soggetti terzi) di gestione dei tributi.

Inoltre, al fine di rendere i tributi regionali compatibili con l'ordinamento tributario statale, superare alcuni rilievi di incostituzionalità e consentire una più agevole ed efficace gestione del gettito fiscale derivante dalla nuova riscossione, la legge finanziaria regionale entrata in vigore l'11 maggio 2007, ha introdotto alcune modificazioni alla disciplina originaria. Tra le altre, ha istituito, all'art. 5, la cosiddetta imposta di soggiorno, il cui presupposto è il soggiorno, in aziende e strutture ricettive situate in Sardegna, nel periodo

- di unità da diporto di lunghezza superiore ai 14 metri, nei porti, negli approdi, nei punti di ormeggio situati nel territorio regionale sardo nonché nei campi di ormeggio situati nel mare territoriale di fronte alle coste sarde. L'imposta è dovuta, una sola volta (quindi non ad ogni scalo) annualmente entro 24 ore dallo scalo, dalla persona fisica o giuridica che assume l'esercizio dell'unità da diporto (ex artt. 265 e ss. Cod. Nav.), avente domicilio fiscale^[20] fuori dal territorio regionale;

La misura dell'imposta è stabilita in proporzione alla capacità di trasporto ed alle dimensioni degli aeromobili e delle unità da diporto.

L'imposta non è dovuta se lo scalo è finalizzato alla partecipazione delle imbarcazioni a regate, raduni di barche d'epoca, manifestazioni anche non agonistiche purché l'evento sia stato preventivamente comunicato dagli organizzatori alla Autorità marittima, se le imbarcazioni sostano tutto l'anno nelle strutture portuali sarde e nei casi di sosta tecnica.

I soggetti che gestiscono gli aeroporti, i porti, gli approdi i punti e i campi di ormeggio, che abbiano stipulato con l'A.R.A.S.E. convenzioni per la riscossione diretta dei tributi o meno, sono comunque tenuti a comunicare all'Assessorato al Turismo, Artigianato e Commercio i movimenti registrati nelle rispettive strutture di loro pertinenza.

Per il momento questa è l'unica delle imposte per la quale sono state dettate modalità provvisorie di pagamento relativamente agli importi dovuti per l'anno 2006, che dovranno essere versati alle Poste sul c/c intestato alla Regione Autonoma della Sardegna, indicando nella causale la data dello scalo o dell'ormeggio, gli elementi di riconoscimento del mezzo, la capacità di trasporto dell'aeromobile o la lunghezza dell'imbarcazione. Quanto agli importi dovuti per l'anno 2007, considerati i ritardi organizzativi, è previsto un periodo di tolleranza di 60 giorni.

compreso tra il 1° maggio ed il 30 settembre, di soggetti non iscritti nell'anagrafe della popolazione residente nei comuni sardi. L'imposta è dovuta da ogni singola persona anche se è rimessa ai Comuni la facoltà di riscuoterla o meno, ma sono esclusi i lavoratori dipendenti e gli studenti non residenti in Sardegna che soggiornano per ragioni di servizio o di studio e/o formazione professionale.

La ratio alla base dei tributi sardi appena citati è comune: è la volontà di rafforzare la tutela e la valorizzazione dei beni ambientali, paesaggistici ed in particolar modo del patrimonio costiero della Regione. Infatti, il gettito derivante dalla riscossione delle nuove imposte sarebbe destinato ad un fondo patrimoniale dedicato alla difesa, valorizzazione e fruizione delle risorse ambientali nonché allo sviluppo degli interventi e al miglioramento dei servizi resi nel settore del turismo.

Per lo stesso motivo, inoltre, sono stati esclusi i residenti dall'applicazione delle nuove imposte (essendo ritenuto legittimo l'utilizzo dei beni ambientali regionali, quale il territorio costiero isolano, come conseguenza della partecipazione al complessivo gettito fiscale locale) sia la legittimità della imposizione a carico dei non residenti, valutata come una forma di contribuzione alle casse regionali per la tutela e la salvaguardia dei beni di cui anche essi fruiscono.

Nonostante la compatibilità tra tutela ambientale e sviluppo turistico sostenibile rappresenti un obiettivo certamente apprezzato e auspicato dalla collettività, gli interventi fiscali di cui si è detto, benché finalizzati in quella direzione, non risultano pienamente condivisi dalla maggior parte dei contribuenti che in proposito hanno maturato opinioni fortemente contrastanti.

La legge che istituisce tali imposte è stata impugnata dal Governo di fronte alla Corte costituzionale, per farne dichiarare l'illegittimità («Gazzetta Ufficiale », serie speciale, n .38 del 20 settembre 2006). Occorre partire dallo Statuto regionale, che, all'articolo 8, lettera f), nel disciplinare le entrate della Regione, contempla espressamente «le imposte e tasse sul turismo e gli altri tributi propri che la Regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» . Questa norma costituisce dunque il fondamento di imposte come quelle recentemente istituite .

L'Avvocatura, invece, nel ricorso proposto alla Corte, afferma che dalla formulazione statutaria si ricaverebbe che *“il potere impositivo investe i servizi turistici, vale a dire quelle prestazioni in favore del turista durante la sua permanenza nella Regione”*. Di qui, secondo il ricorso, un primo motivo di incostituzionalità della legge impugnata : *“l'art. 8 dello Statuto non può, pertanto, rappresentare la base costituzionale di nessuna delle norme impugate, perché nessuna di esse è riconducibile al turismo, secondo la nozione tradizionale in campo tributario”* .

In realtà, le imposte e tasse sul turismo menzionate dallo Statuto dovrebbero colpire le manifestazioni di ricchezza riconducibili al turismo che creano (in senso ampio) maggiori costi alla Regione. E questo è quanto l'impugnata legge sarda tenta di fare con le tre imposte citate . Esse, infatti, prendono come presupposti tassabili tutte attività o beni comunque riferibili al turismo: la compravendita di seconde case, il possesso di immobili in prossimità della costa, l'atterraggio o l'attracco al territorio regionale. Si potrebbe, quindi, parlare di tributi ambientali in senso ampio, secondo la definizione datane dall'Ocse, che fa rientrare in tale categoria tutti gli strumenti (imposte , tasse, tariffe, canoni, contributi) dovuti dal produttore inquinatore o dal semplice utilizzatore per contribuire a prevenire, eliminare o ridurre una determinata attività inquinante.

Se questo è l'inquadramento che si può fare delle tre imposte istituite dalla Sardegna, va però detto che la formulazione tecnica può essere migliorata.

Non sembrerebbero, invece, esservi in esse rilevanti profili di illegittimità costituzionale, come sostiene il ricorso del Governo. Uno dei principali riguarderebbe le due imposte sugli immobili, quella sulle plusvalenze dalla cessione di seconde case e quella sul possesso di queste entro certi limiti dalla costa: secondo l'Avvocatura vi sarebbe una doppia imposizione rispetto a forme di tassazione statale o comunale aventi identico presupposto . In realtà, nulla dicendo la legge regionale in proposito, dovrebbe trovare applicazione il principio della detrazione di un'imposta da un'altra: tutte le volte, infatti, che un cespite già tassato entra nell'imponibile di un altro tributo, l'imposta effettivamente pagata, o quantomeno certamente dovuta, va detratta .

Il ricorso è persuasivo dove, con riguardo all'imposta sulle unità da diporto, evidenzia come questa, nel colpire sia il singolo scalo sia una pluralità di essi, penalizzi

maggiormente chi utilizza un porto un'unica volta (contrariamente all'imposta sugli aeromobili che si applica a ogni scalo) : in questo caso sarebbe opportuna una differenziazione.

La Corte Costituzionale, avrebbe dovuto esprimersi sulla “tassa del lusso” per la fine dello scorso settembre, tuttavia seppure si sia riunita, ha purtroppo rinviato al prossimo febbraio 2008 l’udienza per tale esame.

3. Imposta regionale sulle emissioni sonore: tributo ambientale in senso stretto o semplicemente con finalità ambientali extrafiscali?

L'inquinamento acustico è stato a lungo trascurato dai legislatori nazionali poiché considerato meno importante rispetto ad altre problematiche ambientali che richiedevano, invece, una disciplina più incisiva.

In realtà, a differenza di altri inquinanti fisici che possono permanere a lungo nell'ambiente anche quando è cessata la causa che li ha prodotti, il rumore dura fintantoché la sorgente sonora fa vibrare il mezzo. Inoltre, a causa della elevata velocità di propagazione delle onde sonore, esso viene disperso rapidamente. Va però osservato che l'importanza sociale ed economica dell'inquinamento acustico è dovuta al grande numero di persone esposte ai suoi effetti.

Ecco perché da tempo sono state messe in atto diverse misure per contenere gli effetti negativi di questa forma di inquinamento ed il rumore da traffico aereo ha avuto, negli ultimi anni, una crescente rilevanza in ambito territoriale. Per tale rumore la sorgente principale è rappresentata dai motori dell'aereo, che, soprattutto durante la fase del decollo raggiunge elevati livelli di intensità. Le innovazioni in campo tecnologico e la messa al bando degli aerei più datati non risparmia i residenti dei dintorni aeroportuali dai disturbi causati dall'inquinamento acustico.

Prima degli anni Settanta la normativa comunitaria si era occupata soltanto della tematica legata agli aspetti delle malattie professionali, degli infortuni e delle relative assicurazioni derivanti da inquinamento acustico. Successivamente, la CEE cominciava ad

interessarsi anche alle problematiche del rumore in ambienti extralavoro, compresi quelli connessi al trasporto aereo.

L'evoluzione del quadro normativo comunitario sull'inquinamento da rumore (aeroportuale) ci porta direttamente a due recenti Direttive del 2002 e ad una proposta di Direttiva dello stesso anno.

La Direttiva 2002/30/CE¹⁹⁷ del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 marzo 2002 istituisce *norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti della Comunità*¹⁹⁸.

La successiva Direttiva 2002/49/CE¹⁹⁹ del Parlamento Europeo e del Consiglio del 25 giugno 2002 ha una portata più ampia ed è relativa alla *determinazione e alla gestione del rumore ambientale*.

Tali direttive hanno fornito una base per lo sviluppo di misure comunitarie di contenimento del rumore generato dalle principali sorgenti, in particolare: aeromobili, veicoli stradali e su rotaia e relative infrastrutture, attrezzature utilizzate all'aperto e attrezzature industriali, e macchinari mobili.

Nel novembre 2002, Parlamento Europeo e Consiglio presentarono la *Proposta modificata di Direttiva COM 2002/683 def.*, relativa all' istituzione di una disciplina

¹⁹⁷ Gli obiettivi della Direttiva sono (art.1): a) stabilire norme comunitarie intese ad agevolare l'adozione di restrizioni operative coerenti a livello degli aeroporti, allo scopo di limitare o ridurre il numero delle persone colpite dagli effetti nocivi del rumore prodotto dagli aeromobili; b) istituire un quadro che salvaguardi le esigenze del mercato interno; c) promuovere uno sviluppo delle capacità aeroportuali che rispetti l'ambiente; d) favorire il raggiungimento di obiettivi definiti di riduzione dell'inquinamento acustico a livello dei singoli aeroporti; e) consentire la scelta fra le varie misure disponibili allo scopo di conseguire il massimo beneficio ambientale al minor costo.

¹⁹⁸ Tale Direttiva è stata recepita con Decreto Legislativo 17 gennaio 2005, n. 13 (*Attuazione della direttiva 2002/30/CE relativa all'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti comunitari*).

¹⁹⁹ L'art. 1 della suddetta Direttiva stabilisce: “*La presente direttiva definisce un approccio comune volto ad evitare, prevenire o ridurre, secondo le rispettive priorità, gli effetti nocivi, compreso il fastidio, dell'esposizione al rumore ambientale.*”

A tal fine sono progressivamente attuate le seguenti azioni: a) la determinazione dell'esposizione al rumore ambientale mediante la mappatura acustica realizzata sulla base di metodi di determinazione comuni agli Stati membri; b) l'informazione del pubblico in merito al rumore ambientale e ai relativi effetti; c) l'adozione da parte degli Stati membri di piani d'azione, in base ai risultati della mappatura acustica, allo scopo di evitare e ridurre il rumore ambientale laddove necessario e, in particolare, allorché i livelli di esposizione possono avere effetti nocivi per la salute umana, nonché di conservare la qualità acustica dell'ambiente quando questa è buona”.

comunitaria per la classificazione delle emissioni sonore degli aerei subsonici civili ai fini del calcolo delle tasse sul rumore.

Già in una Comunicazione del 1999 sui trasporti aerei e l'ambiente (COM 1999/640) la Commissione Europea aveva proposto di utilizzare incentivi di tipo economico per incoraggiare gli operatori a far uso di tecnologie atte a migliorare l'impatto ambientale del trasporto aereo. Alla luce di tale obiettivo, oggetto della Proposta era istituire una metodologia comune per modulare le tasse aeroportuali in funzione del livello di inquinamento acustico provocato da determinati aeromobili.

Con la definizione "tassa sul rumore" si faceva riferimento ad un tributo specifico riscosso dall'aeroporto, connesso con le caratteristiche certificate dell'aeromobile in materia di emissioni sonore e destinato a coprire i costi derivanti dalle misure di attenuazione o prevenzione dei problemi di inquinamento acustico, nonché incoraggiare all'uso di aeromobili meno rumorosi.

Secondo i proponenti, la tassa sul rumore per fini di tutela ambientale, fondata su una classificazione comune degli aeromobili in base al loro impatto acustico, avrebbe permesso una più efficace protezione dell'ambiente, una maggiore trasparenza dei regimi impositivi e la prevedibilità di tali regimi per gli operatori del trasporto aereo. Inoltre, la stessa non avrebbe dovuto generare un gettito supplementare per gli aeroporti, piuttosto permettere il finanziamento di misure di attenuazione dell'impatto ambientale in prossimità dell'aeroporto (così come previsto anche dai principi definiti dall'ICAO²⁰⁰ in tema di tassazione). Infine, si riteneva opportuno che la tassa sul rumore fosse proporzionale al disturbo sonoro marginale per l'essere umano causato da ogni singolo

²⁰⁰ Cfr. [Organizzazione Internazionale dell'Aviazione Civile](#). La normativa Icao distingue tra il livello di rumore di un aeromobile all'arrivo e alla partenza. Nel primo caso si fa riferimento al valore certificato di rumorosità effettivamente percepito nel punto di misura di avvicinamento dell'aeromobile (effective perceived noise, EPN), mentre nel secondo caso si tiene conto della media aritmetica dei livelli di rumore certificati e percepiti nei punti di misura laterale e di sorvolo. Questa distinzione, recepita nella legislazione degli Stati aderenti alla Convenzione internazionale per l'aviazione civile, si è rivelata particolarmente utile ai fini della rilevazione del rumore. Infatti, da un lato ha permesso alle autorità aeronautiche di valutare le prestazioni sonore degli aeromobili prodotti dalle industrie aerospaziali, dall'altro di utilizzare questi parametri per definire a livello comunitario l'impatto dell'inquinamento acustico nelle aree abitate limitrofe agli aeroporti.

aeromobile all'arrivo e alla partenza. La relazione tra il disturbo sonoro marginale e il livello di rumore dell'aeromobile si esprime in base al livello di energia acustica²⁰¹.

Gli esempi di adeguamento alla normativa in ambito comunitario sono stati diversi. Infatti, la Francia calcola la tassa sul rumore prodotto dagli aeromobili civili facendo riferimento a parametri come: orari di effettuazione dei voli, tipologia dello scalo, categoria di appartenenza dell'aeromobile e suo peso massimo al decollo.

In Belgio, oltre alla classificazione dell'aeromobile, si valuta la fascia oraria del volo mentre gli incrementi percentuali di incidenza della tassa variano a seconda che i decolli e gli atterraggi avvengano nelle ore più trafficate. In Svizzera, invece, ogni singolo decollo e atterraggio è soggetto a un sistema di monitoraggio che consente di calibrare la tassa a seconda del livello di rumore prodotto.

In Italia già nel 1990, con il Decreto legge 27 aprile 1990 n.90 e con il D.P.R. 26 agosto 1993 n.434, fu prevista un'imposta erariale sull'inquinamento degli aeromobili a carattere contributivo e parzialmente di scopo, che da un lato disciplinava le aliquote, le modalità di accertamento, riscossione e versamento dell'imposta, dall'altro si aggiungeva ai diritti di approdo e partenza. Questa ricadeva sugli aeromobili che causavano maggior inquinamento acustico nelle zone aeroportuali e quelle limitrofe, stabilendo che il gettito fosse destinato ad opere ambientali. La funzione ambientale extrafiscale si evidenziava sia per la presenza di un vincolo parziale del gettito sia per la graduazione nella determinazione dell'imposta in virtù della maggiore o minore rumorosità.

²⁰¹ Secondo quanto previsto all'Art.3 (Disciplina comune per il calcolo della tassa sul rumore), gli Stati membri sono spinti ad adottare le misure atte a garantire che il calcolo della tassa sul rumore riscossa negli aeroporti situati nel loro territorio si fondi su una serie di criteri:

(1) La tassa sul rumore per gli arrivi e le partenze è commisurata all'impatto acustico relativo degli aeromobili in arrivo e in partenza sulla popolazione che risiede in prossimità degli aeroporti. La tassa sul rumore per un arrivo o una partenza in un determinato aeroporto è calcolata secondo una formula matematica specificata. Possono essere applicate tasse unitarie sul rumore diverse per fasce orarie giornaliere diverse.

(2) Il calcolo dell'energia acustica all'arrivo e alla partenza si basa sui livelli di rumore L_a (livello di rumore di un aeromobile all'arrivo) e L_d (livello di rumore di un aeromobile alla partenza).

(3) La modulazione della tassa sul rumore nell'arco di una determinata parte di un periodo di 24 ore è limitata ad un rapporto di 1/20 1/40 che esprime la variazione massima tra il livello massimo e il livello minimo della tassa sul rumore. È possibile applicare un rapporto inferiore.

(4) Ai fini dell'applicazione del punto 3, ciascun periodo di 24 ore può essere suddiviso in tre periodi al massimo (giorno, sera e notte).

Successivamente, la Legge 27 dicembre 1997 n. 449 (art.18), aveva previsto un'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, in posizione parallela al tributo erariale regolamentato con il D.P.R. 434/1993. Si trattava di un tributo con finalità ambientale extrafiscale destinato a colpire la rumorosità degli aeromobili, prevedendo un sistema di aliquote differenziate. L'ente regionale, in completa autonomia per ciò che riguarda le modalità di impiego del gettito, doveva provvedere ad erogare sovvenzioni ed indennizzi alle amministrazioni ed ai soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroporti. Inoltre, dalla stessa legge era prevista l'emanazione di un regolamento (entro la fine del 1998) che contenesse modalità di accertamento, riscossione e versamento del tributo stesso; nei fatti però tale tributo non è mai entrato in vigore.

Tre anni più tardi, è stata istituita l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (art. 90, L. n. 342/2000) che ha sostituito le precedenti. L'imposta è dovuta alle Regioni o alle Province autonome per ogni decollo ed atterraggio di aeromobili civili negli aeroporti, escludendo tutti i voli militari, di Stato, sanitari, di emergenza.

Si tratta di un'imposta con parziale vincolo di gettito a favore di opere di disinquinamento acustico relativamente al territorio interessato e di risarcimento dei soggetti eventualmente danneggiati dalle emissioni sonore prodotte dall'atterraggio e dal decollo degli aeromobili.

Soggetto passivo è l'esercente dell'aeromobile, come identificato dall'art. 874 del codice della navigazione. La base imponibile è determinata in ragione del numero di atterraggi e decolli, del peso del velivolo, della rumorosità dell'aeromobile, nel rispetto delle norme internazionali sulla certificazione acustica. Il presupposto dell'imposta viene identificato nell'emissione sonora dell'aeromobile, la cui maggiore o minore intensità incide sulla determinazione dell'imposta stessa.

Sono le Regioni o le Province autonome ad essere titolari del gettito, che non è di libera disponibilità, ma vincolato dal legislatore statale alla realizzazione di interventi di disinquinamento acustico e all'indennizzo delle popolazioni residenti in zone limitrofe agli aeroporti; tali Enti hanno, altresì, la possibilità di modulare le aliquote del tributo stesso, attraverso propri regolamenti, evidenziando una marcata volontà autonomistica della legislazione regionale. Sono in tal modo possibili interventi incentivanti e disincentivanti

attraverso la rimodulazione delle aliquote, che possono incidere anche sulle modalità del traffico aereo, nel rispetto, in ogni caso, delle libertà di circolazione espressamente previste dall'ordinamento interno e comunitario.

Sembra, allora, opportuno sottolineare, anche se la dottrina non è unanime sul punto²⁰², la possibilità di identificare questo come un vero tributo ambientale inteso nell'interpretazione moderna. Infatti, ciò si realizzerebbe proprio in virtù del fatto che la base imponibile si stima su fattispecie oggettive che hanno una diretta relazione causale con il danno prodotto, si pensi alla relazione tra il mero inquinamento acustico e il numero di decolli e atterraggi di un aereo, o il suo peso, o semplicemente sull'intensità dell'emissione sonora.

4. Esempi internazionale di politica finanziario – ambientale: la Svizzera e la Cina.

Nell'ultima parte di questo lavoro si è voluto prendere ad esame due esperienze internazionali molto diverse tra loro, ma che ugualmente raggiungono primati in campo ambientale, l'una per essere tra i Paesi più rispettosi delle normative internazionali in materia di tutela ambientale, l'altra per essere stata tra i Paesi maggiormente inquinanti del globo: la Svizzera e la Cina.

In un recente rapporto dell'OCSE, di appena un anno fa, è stata analizzata la situazione elvetica rispetto alle problematiche ambientali, facendo particolare riferimento ai progressi compiuti negli ultimi anni. Infatti, l'ambiente è stato sottoposto a forti pressioni sia a causa delle attività industriali, agricole, turistiche e di trasporto, sia per l'alta densità di popolazione, nonostante l'area territoriale ridotta, ma strategica rispetto ad altri Paesi ben più vasti.

Da oltre 30 anni, i Cantoni e i Comuni attuano politiche ambientali ambiziose promosse dalla Confederazione. Inizialmente, si trattava di politiche basate su un approccio

²⁰² Secondo Ficari V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, cit., 1306, il legislatore ha valutato la finalità ambientale come esterna al presupposto. L'autore è generalmente scettico sulla possibilità che si realizzino tributi ambientali in senso stretto, propendendo, in ogni caso, per la realizzazioni di meri tributi di scopo. Diversamente, Verrigni C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1652.

prescrittivo, su un massiccio impiego di fondi pubblici e su un'opinione pubblica attiva ed estremamente sensibile alle questioni ambientali (soprattutto in seguito ad alcuni incidenti industriali rilevanti, all'impatto dell'agricoltura intensiva sull'ambiente, al dibattito sul deperimento dei boschi e alle inondazioni del 1987), le quali hanno permesso di conseguire risultati considerevoli sul fronte della lotta contro gli inquinamenti e i pericoli naturali.

In tempi più recenti e nell'ambito del periodo in esame, l'accento è andato invece via via spostandosi sulle *partnership* con gli ambienti economici e con l'insieme della società civile, sull'applicazione del *principio di causalità* e sulla *prevenzione* (ad esempio nella gestione dei rischi e delle risorse naturali).

Infatti, nell'ambito della lotta contro l'inquinamento atmosferico, la Svizzera è fra i Paesi OCSE che hanno conseguito i risultati migliori anche attraverso la politica legislativa e istituzionale ambiziosa e a lungo termine condotta dal Paese in campo ambientale. La legge federale sulla protezione dell'ambiente (LPAmb), sottoposta a revisione a metà degli anni '90, insiste proprio sui citati principi di cooperazione, di causalità («chi inquina paga»/«chi consuma paga») e di prevenzione.

Nel complesso, i Cantoni attuano la maggior parte delle politiche ambientali e le misure ad esse legate, supervisionando le iniziative intraprese a livello locale. Inoltre, anche le autorità federali (tra cui il Consiglio federale) elaborano documenti di pianificazione di portata generale che includono le questioni ambientali. Per quanto riguarda gli strumenti, quelli economici (come le tasse per finanziare i servizi idrici e la gestione dei rifiuti) vengono utilizzati in modo sempre più efficiente nel quadro di un processo di internalizzazione dei costi esterni. In tale contesto, sono ad esempio state studiate e/o adottate numerose tasse ambientali e misure fiscalmente neutre (come, ad esempio, la tassa d'incentivazione sui COV, i cui proventi sono ridistribuiti alle economie domestiche tramite le assicurazioni malattia).

Ciononostante, la Svizzera si trova di fronte a una serie di sfide ambientali, risultanti sia dall'inquinamento diffuso (ad esempio di origine agricola) che da modi di consumo non sostenibili (trasporti, attività ricreative, occupazione del suolo ecc.). Occorre dunque porre l'accento sui *risultati effettivi* delle politiche ambientali e rafforzare il coordinamento tra diversi livelli amministrativi basandosi su dati fondati. Ed è opportuno elaborare un sistema

integrato e armonizzato per l'autorizzazione delle attività industriali. L'attività generale di controllo dell'osservanza della legislazione in materia di ambiente non è documentata, e le imprese che hanno stabilimenti in diversi Cantoni si trovano talvolta alle prese con normative ambientali differenti e/o controlli più o meno rigorosi.

Sarebbe opportuno, secondo lo studio dell'OCSE, estendere l'utilizzazione degli strumenti economici per accrescere l'efficacia delle politiche ambientali (tassa su CO₂, ad esempio) e favorire una gestione sostenibile delle risorse naturali. Benché siano stati compiuti dei progressi nei settori delle acque e dei rifiuti, i principi del «chi inquina paga» e del «chi consuma paga» non sono sufficientemente applicati nel campo della protezione del clima, dell'aria e della natura.

Ciò detto, tornando più specificamente alla tassazione ambientale, si è fatto cenno alla tassa d'incentivazione sui COV²⁰³, acronimo con cui si indicano i composti organici volatili. In realtà, la fattispecie tributaria citata presenta aspetti peculiari degni di nota; infatti, la legge sulla protezione dell'ambiente prevede che il provento della tassa sui COV venga ripartito equamente tra la popolazione. Ciò vale anche per la tassa sul tenore di zolfo dell'olio da riscaldamento extra leggero e per la tassa sulla benzina e sull'olio diesel.

Per dirla meglio, il legislatore ha voluto accentuare la fiducia riposta nell'uso di politiche finanziario – ambientali, nonché la convinzione della realizzazione del fine di

²⁰³ Le emissioni di COV ammontano in Svizzera a circa 100'000 tonnellate l'anno, di cui circa la metà è soggetta alla tassa. Si tratta di emissioni prodotte dall'industria, dall'artigianato e delle economie domestiche, in genere in seguito all'utilizzazione dei solventi. La tassa non interessa tuttavia le emissioni correlate al traffico. Attualmente l'aliquota della tassa ammonta a 3 franchi per chilo di COV e i proventi sono ridistribuiti alla popolazione tramite le casse malati, che nel 2007 deducono dai premi assicurativi un importo di CHF 19,20 pro capite.

Gli effetti della tassa sui COV e degli altri provvedimenti contro l'inquinamento atmosferico presi al contempo sono stati positivi. Infatti, tra il 1998 e il 2004 le emissioni tassate sono scese di circa un terzo. Diverse aziende hanno adottato innovazioni basate su sostanze eco-compatibili in sostituzione degli inquinanti (cfr. esempi alla rubrica Internet).

Secondo l'ordinanza relativa alla tassa d'incentivazione sui composti organici volatili, la possibilità di chiedere l'esenzione dalla tassa dovrebbe essere abrogata a fine 2008 e ciò può comportare costi importanti per l'industria, in particolare per il settore tipografico e per l'industria chimica. Ambedue i settori adottano infatti provvedimenti concreti contro le emissioni, ma non possono rinunciare del tutto ai COV.

Il DATEC ha avviato un'indagine conoscitiva sulla modifica dell'ordinanza che prevede di prorogare la possibilità di chiedere l'esenzione per altri quattro anni, dal 2009 al 2012. Altre modifiche riguardano le disposizioni relative all'attuazione. Gli ambienti interessati avranno tempo sino a metà novembre per pronunciarsi in merito. Si veda, Gruppo di Lavoro sulle Performance Ambientali (Working Party on Environmental Performance, WPEP), 26 settembre 2006.

salvaguardia attraverso l'applicazione delle stesse, distribuendo alla popolazione i proventi derivanti dalla riscossione del prelievo invece di destinarli a fini ben precisi. Ciò in quanto l'effetto dell'incentivazione e il cambiamento di comportamento auspicato devono provenire dall'esenzione dalla tassa e non dall'investimento delle entrate riscosse.

I proventi delle tasse d'incentivazione sono distribuiti, due anni dopo la riscossione²⁰⁴, tramite le casse malati dal momento che queste dispongono di una lista aggiornata degli indirizzi dei cittadini svizzeri (va ricordato che l'assicurazione di base è obbligatoria per tutti).

Alla fine di ogni anno le casse malati allegano alla notifica dei premi per l'anno successivo una scheda informativa nel quale comunicano ai loro assicurati l'importo del futuro rimborso, versato a tutti coloro che il 1° gennaio dell'anno di distribuzione sono assoggettati all'obbligo assicurativo a tenore della legge sull'assicurazione malattie (LAMal) e sono domiciliati o dimorano abitualmente in Svizzera. La somma da distribuire viene dedotta in modo proporzionale dalle fatture mensili dei premi stessi.

Concludendo, secondo le autorità federali svizzere gli strumenti di mercato come tasse di smaltimento anticipato, tasse d'incentivazione o diritti d'emissione negoziabili forniscono incentivi finanziari che stimolano gli attori economici a comportarsi in modo ecologico e a promuovere tecnologie sostenibili ed innovative. Questi meccanismi ripercuotono inoltre i costi ambientali sui responsabili e inducono così le imprese e i consumatori a ridurre l'inquinamento lì dove si può fare molto con minor spesa.

Vista la varietà dei fattori d'influenza, non è sempre facile misurare con esattezza gli effetti dei diversi strumenti. Le esperienze fatte in Svizzera mostrano che in alcuni settori il loro impiego ha effettivamente portato a una palese riduzione dell'inquinamento ambientale.

Si prenda, ad esempio, la tassa di 12 franchi la tonnellata sull'olio da riscaldamento "extraleggero" con un contenuto di zolfo superiore allo 0,1 per cento. La sua imposizione ha spinto, ad esempio, le raffinerie e gli importatori svizzeri a sopprimere quasi

²⁰⁴ L'importo da distribuire nel 2008 proviene ad esempio dal prodotto del 2006, pari a circa 127 milioni di franchi. Ciò significa che verrà rimborsato un importo di CHF 16.80 pro capite.

completamente la vendita di questo combustibile fossile. E questo perché il maggior costo della desolforazione risulta in realtà più basso dell'onere d'imposta.

In sostanza, le dinamiche alla base delle politiche ambientali poste in essere da questo Paese calcano quelle proprie di un normale mercato in cui beni e servizi variano il loro prezzo in base alla domanda, all'offerta e alla maggiore o minore scarsità dei prodotti stessi. Allo stesso modo, in un mercato virtuale dove oggetto di scambio sono le risorse ambientali, l'imposizione di un prezzo permetterebbe di frenare il sovrasfruttamento delle risorse medesime.

Dunque, strumenti di diritto reale come, ad esempio, il commercio di diritti d'emissione hanno un obiettivo comportamentale, tuttavia è lo Stato che stabilisce le quantità di quote da poter emettere e il libero mercato il prezzo.

Diverse e meno all'avanguardia rispetto alle attività svolte dalla Svizzera in materia di tutela ambientale sono quelle attuate da un altro Paese: la Cina.

La Cina, che dopo gli Stati Uniti ha la responsabilità della quota maggiore di inquinamento del pianeta, ha presentato il suo primo piano per far fronte al surriscaldamento climatico. Il gigante asiatico si è impegnato a ridurre di un quinto i suoi consumi energetici entro il 2010, e ad accrescere la quota di energia rinnovabile che produce; ma ha sottolineato che non ha alcuna intenzione di rinunciare alle sue ambizioni economiche di fronte alla crescente pressione internazionale perché riduca le emissioni di CO₂. Sulla questione nodale dei tagli alle emissioni dei gas responsabili dell'effetto serra Pechino, infatti, si è impegnata a controllarli, ma non ha fissato alcun limite concreto.

In realtà, i problemi che ruotano intorno alla grave situazione ambientale cinese non sono pochi. Infatti, le cause di un adeguamento ancora incompleto della potenza orientale a quelle che sono le attitudini occidentali rispetto a questa materia sono legate sia ad aspetti meramente giuridici sia economici. Giuridici poiché l'evoluzione della legislazione ambientale cinese è cominciata soltanto nel 1978 (l'art. 11 della Costituzione della Repubblica popolare cinese disponeva che lo Stato dovesse proteggere l'ambiente e le risorse naturali, prevenendo e rimuovendo l'inquinamento e altri disastri).

Nell'iter evolutivo si possono individuare, dunque, tre fasi²⁰⁵: la prima è quella preparatoria all'accoglimento dei vari principi diffusi nelle conferenze internazionali e si conclude nel 1978; la seconda, dal 1979 al 1988, si può definire di sviluppo; la terza, fino ai giorni nostri, di costante sviluppo.

Cause economiche poiché il ruolo di questa Nazione è profondamente cambiato nell'economia mondiale e l'accelerazione che ha caratterizzato proprio questa crescita ancora non tende a smorzarsi. Per cui, ad una così veloce crescita economica corrisponde un altrettanto aumento dell'inquinamento.

Ma, a tal proposito c'è da fare un'osservazione. L'effetto serra, ad esempio, è un flagello mondiale. Ma, mentre l'America è più restia a provvedere concretamente al problema, i più alti ufficiali cinesi si sono comportati con maggiore responsabilità. Entro un mese dall'adozione del piano quinquennale, sono state imposte nuove tasse ambientali sulle automobili, sui legnami e sul petrolio: la Cina ha utilizzato i meccanismi di mercato per fronteggiare i problemi ambientali propri e quelli mondiali. Ma le pressioni dovute alla responsabilità della crescita economica e sociale sugli ufficiali governativi cinesi operanti a livello locale resta un ostacolo al raggiungimento dello scopo.

Infatti, pure esistendo già in Cina un sistema di imposizione che, come nei paesi europei, prevede il perseguimento dello scopo ambientale attraverso il condizionamento dei comportamenti umani verso atteggiamenti che in sé siano di attenzione all'ambiente (concetto di *extrafiscalità*), l'obiettivo degli alti funzionari di governo è di studiare nuove e migliori forme di prelievo che permettano: di ridurre ad una soltanto le categorie di tributi ambientali (che al momento sono, invece, quattro), di snellire le procedure e, infine, di creare esperti del settore che possano lavorare sugli aspetti della fiscalità ambientale in modo sempre più proficuo²⁰⁶.

²⁰⁵ D'Amato M., *La legislazione cinese sull'ambiente*, in Riv. Giur. Ambiente, 1998, 6, p. 881.

²⁰⁶ Wang J., Ge C., Gao S., Zhao Y., *Design on the framework of China environmental taxation policy and its implementation strategy*, Chinese Academy for environmental planning, Beijing, 2005.

CONCLUSIONI

Lo studio della categoria dei tributi ambientali ha permesso di individuare una serie di problematiche comuni ai vari ordinamenti che hanno adottato tali strumenti fiscali al fine di risolvere (o quantomeno tentare di farlo) il problema dell'inquinamento ambientale.

In molti hanno creduto in questo tipo di strumento poiché si è visto che i contribuenti, quando vedono aumentare le loro uscite a vantaggio del Fisco, tendono a regolare i propri comportamenti. Quanto agli effetti che i tributi ambientali hanno avuto e avranno nel nostro Paese le considerazioni sono varie. Ci sono stati alcuni tributi il cui fallimento ne ha prodotto addirittura l'abrogazione, ma ce ne sono anche altri che, da un punto di vista ecologico, non hanno provocato grandi miglioramenti, ma che hanno rappresentato voci importanti nei bilanci dello Stato e delle Autonomie locali interessate.

Naturalmente, quella ambientale e quella tributaria, prese singolarmente, sono materie complesse e articolate, ma è ovvio che quando si stringono a stretto nodo tra di loro come nel caso della disciplina dei tributi ambientali, esse si condizionano reciprocamente e si autolimitano a vicenda. In particolar modo, possiamo dire con certezza che i nobili fini della tassazione ecologica certo non giustificano deroghe a disposizioni comunitarie (si fa qui riferimento ai principi di non discriminazione, di divieto di dazi doganali o di tasse ad effetto equivalente ecc., previsti del Trattato istitutivo delle Comunità europee) o nazionali (principi di legalità, di capacità contributiva, di progressività del sistema), tantomeno è possibile che una Regione possa istituire tributi propri ambientali senza rispettare il fondamentale principio di riserva di legge ex art. 23 Cost. (e, dunque, in assenza dell'attesissima Legge Delega per il coordinamento e/o l'attuazione dell'art. 119 Cost., necessaria a realizzare finalmente l'Autonomia Finanziaria delle Regioni e degli Enti locali tanto bramata da alcuni).

In realtà, relativamente alla riforma del Titolo V Cost., c'è da dire che le contraddizioni sono più d'una, e non riguardano soltanto la legittimità delle scelte in campo finanziario regionale o degli Enti locali, oppure in campo ambientale. Il problema, forse, è che si è voluto spogliare oltremodo il Parlamento di quella potestà normativa che gli è sempre stata propria, oltretutto nascondendo la manovra dietro una "Legge di coordinamento" che, in sette anni, non ha ancora avuto la luce e che, quindi, rende monca la riforma stessa.

Senza dubbio, quello che si è di certo realizzato è stato un notevole incremento di lavoro per il giudice delle leggi, che tra interpretare prima e definire limiti e ambiti di applicazione poi, è ancora tutt'oggi adito (nell'incertezza che ancora vige tra organi centrali e periferici) per stabilire se una Regione possa istituire in piena autonomia tributi propri sul "lusso" o giustificati da finalità ambientali (si pensi al caso sardo dei tributi turistici, più che di lusso), pur non essendo stati i medesimi definiti neanche in linea di principio a livello centrale.

Detto ciò, prendendo ora ad esame soltanto la categoria dei tributi ambientali, bisogna fare una fondamentale distinzione tra quello che è l'aspetto teorico e quello che invece risulta essere concretamente il risultato dell'applicazione dei tributi medesimi.

In primis, gli orientamenti dottrinali moderni ritengono che di tributo proprio in senso stretto si possa parlare solo ed unicamente in un caso, cioè quando presupposto del tributo sia un fatto che direttamente causi un danno ambientale. Ciò perché il presupposto garantisce la obiettività degli elementi scelti, tanto è vero che si è ipotizzato di introdurre tra gli indici di capacità contributiva anche quello ambientale.

Ecco, come visto nelle pagine precedenti, non sono molti i tributi ambientali che concretamente sono costruiti in questo modo; anzi, tra gli esempi precedentemente fatti tecnicamente il prelievo si caratterizza più frequentemente per le sue finalità ambientali extrafiscali che per il presupposto oggettivo di carattere ambientale (l'imposta regionale sulle emissioni di aeromobili si è ipotizzato, invece, che potesse rientrare nel campo dei tributi ambientali stricto sensu, ma la dottrina non è unanime).

Ancora, oggi da parte degli amministratori pubblici è frequente ricorrere a strumenti finanziari diversi dal tributo classicamente inteso al fine di evitare le potenziali illegittimità dello stesso e doverlo, dunque, disapplicare. Si fa riferimento, in tal caso, ai tributi paracommutativi (tariffe, canoni e prezzi pubblici). Si pensi alla recentissima tariffa d'ingresso istituita per l'accesso alla città di Milano, detta ecopass. In realtà, nascondere dietro nomenclature diverse forme di prelievo che invece non hanno nulla di diverso rispetto al tipico prelievo coattivo dell'ente impositore non esonererebbe tali strumenti dall'essere sottoposti ugualmente al vaglio costituzionale per gli aspetti legati alla legittimità. Infatti, l'ecopass cui si è fatto riferimento ha sicuramente le caratteristiche proprie dei tributi (l'aspetto coattivo del prelievo) ed è certamente un esempio di ragionata tassazione locale con finalità extrafiscali, per cui soggetta in primis all'obbligo di riserva di legge (ex art. 23), nonché alle norme di cui artt. 117 e 119 Cost. in materia di competenza normativa e autonomia finanziaria delle Regioni.

Infine, anche in ambito internazionale, i tributi ambientali sono usati come forma di prelievo diretta a condizionare i comportamenti umani più che come autonoma categoria di tributo inteso in senso stretto, anche perché non è semplice costruire concretamente un tributo con le caratteristiche suddette.

Concludendo, nella lotta all'inquinamento, i tributi ambientali sono uno strumento sul quale si deve insistere ma, è necessaria sia una regolamentazione della materia che renda questo strumento realmente efficace, sia un senso civico e morale alla base del vivere comune del contribuente (nazionale e internazionale che sia), che permetta di rendere realmente possibile un'educazione delle collettività al rispetto dell'ambiente e, dunque, di sé stessi.

BIBLIOGRAFIA

- **AA. VV.**, *Cost of pollution n China, Economic estimates of physical damages*, Conference Edition, February 2007.
- **Abbamonte**, *Principi di Diritto Finanziario*, Napoli, 1975.
- **Ago**, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004
- **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 Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sentenza 05/01/2004 n. 1203)*, in TributiImpresa, 2004, n. 3.

- **Alfano**, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributi Impresa*, n. 3, 2005.
- **Alfano**, *La Corte di Giustizia dichiara l'illegittimità della "Tassa sul tubo" siciliana in quanto tassa ad effetto equivalente*, in Newsletter della Rivista giuridica del Dipartimento di Scienze dello Stato, 11/2007 del 20 settembre 2007, in www.innovazioneDiritto.unina.it.
- **Alfano**, *Tributi ambientali regionali fra decentramento ex Titolo V Cost. e prospettiva comunitaria*, in *Rivista Giuridica del Dipartimento di Scienza dello Stato*, Università degli Studi di Napoli Federico II, 2006.
- **Alpa**, *L'analisi economica del diritto nella prospettiva del giurista*, Milano, 1982.
- **Amatucci A.**, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene, Napoli, 2006.
- **Amatucci A.**, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1975.
- **Amatucci F.**, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998.
- **Amatucci F.**, *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli, 1993
- **Amirante**, *Diritto ambientale e Costituzione*, Milano, 2000.
- **Antonini**, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv.dir. fin.*, II, 2003.
- **Antonini**, *La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003.
- **Armelia**, *I dazi doganali*, in V. Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.
- **Arrow**, *The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market Versus Nonmarket Allocation*, in *The Analysis and Evaluation of Public Expenditure*, Washington, 1969.
- **Astuti**, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, I, Torino, 1967.

- **Atti del Seminario ASTRID**, tenutosi in Roma il 24 luglio 2007, *L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (cd. Legge sul federalismo fiscale)*, in Astrid, www.astridonline.it.
- **ATW Research**, *Static on environmental taxes*, Bruxelles, maggio, 1996.
- **Baggio**, *I tributi provinciali*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci, Tomo IV, Padova, 1994.
- **Baggio**, *Riflessioni e proposte in tema di decentramento fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995.
- **Barbero**, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, in Quaderni Costituzionali, 2007.
- **Barbero**, *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*. in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 2006.
- **Basilavecchia - Del Federico - Osculati**, *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006.
- **Baumol - Oates**, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge, 11 ed. 1988.
- **Baumol**, *On the Taxation and the Control of Externalities*, *American Economic Review*, 1972.
- **Bencivenga - De Vico - Lovecchio - Uricchio**, *Manuale dei tributi locali*, VI ed., Maggioli Editore, 2007.
- **Benedettelli**, *Il giudizio di eguaglianza nell'ordinamento giuridico delle Comunità europee*, 1989, Padova.
- **Bernardi**, *Stabilizzazione ed evoluzione strutturale della finanza pubblica italiana*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2000.
- **Bertolissi**, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova 1983.
- **Bianchi - Cordini**, *Comunità europea e protezione dell'ambiente*, Padova, 1983.

- **Bigliazzi Geri – Breccia – Busnelli – Natoli**, *Diritto civile*, Vol. II, Torino, 2001.
- **Birnie - Boyle**, *International Law and the Environment*, II ed., Oxford University Press, 2002.
- **Bradley – Yang**, *Raising the Profile of Energy Efficiency in China- Case study of standby power efficiency*, Report number [LTO]/2006/01, Paris, October 2006.
- **Brancasi**, *In tema di finanza delle autonomie alcune questioni dall'esito relativamente scontato* Giur. Cost. 2004.
- **Brancasi**, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003.
- **Breccia**, *Proprietà, impresa e conflitto di interessi costituzionali protetti*, in *Foro Padano*, II, 1974.
- **Bruzzo - Ostuni**, *La tassazione ambientale a livello locale. L'esperienza dei comuni italiani durante gli anni '80*, in *Il nuovo governo locale*, 1995.
- **Buccisano**, *Imposta ecologica e protezione dell'ambiente*, Atti del convegno *L'Informambiente. La cultura della legalità ambientale a convegno*, Palermo 7/8 ottobre 2005.
- **Buchanan - Stubblebine**, "Externality", *Economica*, 1962.
- **Buglione**, *La finanza*, in AA.VV., *Quarto Rapporto annuale sullo stato del federalismo in Italia*, a cura di ISSiRFA-CNR, Roma 2007.
- **Caravita**, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2001.
- **Carmini – Mainardi**, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.
- **Carrozza**, *Lineamenti di un diritto agrario ambientale – I materiali possibili – I leganti disponibili*, in *Riv. Dir. Agr.*, 1994, I.
- **Cellerino**, *Oltre la tassazione ambientale. Nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento*, Bologna, 1993.

- **Cheli**, *Indagine conoscitiva sugli effetti nell'ordinamento delle revisioni del Titolo V della parte II della Costituzione*, Resoconto della seduta del 27 novembre 2001, in www.statutiregionali.it.
- **Ciarlo**, *Federalismo, federalismo fiscale e Mezzogiorno*, in AA.VV. (a cura dell'Osservatorio Tributario della Camera di Commercio, industria ed artigianato di Napoli) *Mezzogiorno e federalismo fiscale*, Napoli, 1994.
- **Coase**, *Notes on the Problem of Social Cost*, in R. Coase, *The Firm, the Market and the Law*, Chicago, 1988.
- **Coase**, *The Problem of Social Cost*, *Journal of Law and Economics*, 1960, in *Problemi di microeconomia*, a cura di W. Breith e H. M Hochman., Milano, ETAS, 1972.
- **Cocco**, *Nuovi principi ed attuazione della tutela ambientale tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1999.
- **Cociani**, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano, 2003.
- **Cociani**, *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri*, in *dir.trib.*, II, 2004.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, Comunicazione, 29 gennaio 1997, "Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico" Bruxelles 26 marzo 1997 COM (97) 9 def., in *G.U.C.E.*, 23 luglio 1997, serie C, n. 22.
- **Cooter**, *Coase Theorem del New Palgrave: a Dictionary of Economics*, Eatwell J., Milgate M., Newman P. (eds), London 1987.
- **Cordini – Fois - Marchisio**, *Diritto ambientale. Profili internazionali, europei e comparati*, Giappichelli, 2005.
- **Cordini**, *Bibliografia giuridica dell'ambiente*, ITTIG, <http://www.ittig.cnr.it/Ricerca/Testi/cordini1991.htm>.
- **D' Amati**, *L'autonomia finanziaria delle Regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999.
- **D'Amato**, *La legislazione cinese sull'ambiente*, in *Riv. Giur. Ambiente*, 1998.
- **Dagnino**, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2 – 3, 2004.

- **Dagnino**, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004.
- **D'Amelio**, voce *Tutela dell'ambiente*, in Enciclopedia giuridica", 1991, II, Roma.
- **De Cesaris**, *Le politiche comunitarie in materie di ambiente*, in Cassese (a cura di), diritto ambientale comunitario, Milano, 1995.
- **De Sievo**, *Ipotesi di revisione costituzionale. Il cd. Regionalismo forte*, in Quaderno Regionali, 1994.
- **Del Federico**, *L'autonomia tributaria delle Regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda – bis verso l'attuazione dell'art. 119*, Astrid-on line, 2007.
- **Del Federico**, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in Fin. loc. 2003.
- **Del Federico**, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.
- **Dell'Anno**, *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale*, Giuffrè, 2004.
- **Delors**, *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, Pubblicazioni Ufficiali Comunità Europee, 1994.
- **Di Pace**, *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2002.
- **Di Renzo**, *L'ordinamento finanziario regionale – crisi e rinnovamento*, Napoli, 1996.
- **Di Renzo**, *Politiche e istituti della finanza nazionale e europea*, Napoli, 2003.
- **Diman**, *I principi della tutela ambientale*, in *Principi di diritto ambientale*, a cura di Di Plinio – Fimiani, Giuffrè editore, 2002.
- **Esposito De Falco**, *I tributi ambientali a livello regionale in armonia con i principi comunitari*, in Innovazione e Diritto, n. 5, 2006.
- **Fantozzi**, *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino.
- **Fantozzi**, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. dir. trib. 2005, 3

- **Feldman**, *Liability Rules and the Transfert of Economic Rent*, Journal of Legal Studies, 1974.
- **Ferlazzo Natoli – Buccisano**, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2 – 3, 2004.
- **Ficari**, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in Rass. trib., 2007.
- **Fichera**, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1997.
- **Fichera**, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli.
- **Fracchia**, *Sulla configurazione giuridica unitaria dell'ambiente: art. 2 cost. e doveri di solidarietà ambientale*, in *Il diritto dell'economia*, 2002.
- **Francario**, *Danni ambientali e tutela civile*, Milano, 1990.
- **Fregni**, *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006.
- **Fregni**, *Riforma del Titolo V e federalismo fiscale*, in Rass. Trib., 2005, fasc. 3.
- **Gallo – Marchetti**, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999.
- **Gallo**, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.* 2005.
- **Gallo**, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, 6.
- **Gallo**, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, I.
- **Gallo**, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979.
- **Gallo**, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 1, 2002.
- **Gallo**, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I.
- **Gera**, *Sull'opportunità di una finanza ecologica regionale*, in *Comm. Trib. Centr.*, 1979.

- **Giampietro**, *La responsabilità per danno all'ambiente*, Milano, 1988.
- **Giannini**, *“Ambiente”: saggio sui suoi diversi aspetti giuridici*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., 1973,.
- **Giannini**, *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1995.
- **Giarda**, *Titolo V e federalismo fiscale* (22 dicembre 2006), in Astrid, www.astridonline.it.
- **Gigliani**, *Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2-3, 2004.
- **Giovanardi**, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano 2005.
- **Giovannini**, *Normazione regionale in materia tributaria*, in Rass. trib., 2003.
- **Granelli**, *L'imposizione dei plusvalori*, Padova, 1981.
- **Greco**, *Complessità, correlazioni ed innovazioni nelle istituzioni e nell'ordinamento*, in Studi parlamentari e politica costituzionale, 1992.
- **Greco**, *Nascita, evoluzione ed attuale valore del principio “chi inquina paga”*, in Atti del Convegno Nazionale di Gubbio del 5 – 6 – 7 ottobre 1990.
- **Gruppo di lavoro sulle Performance Ambientali** (Working Party on Environmental performance, WPEP), 26 settembre 2006.
- **Guervòs Maillo**, *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.
- **Hinterberger – Luks – Stewen**, *Economia, ecologia, politica (Rendere sostenibile il mercato attraverso la riduzione delle materie)*, Edizioni Ambiente, 1999.
- **Holtermann**, *Alternative tax system to correct for externalities, and the efficiency of paying compensation*, in *Economia*, 1976.
- **Interdonato**, *Tributi regionali*, in Riv. Dir. Trib., 1999.
- **International Fiscal Association**, *Seminar C – Environmental taxes and charge, Introduction*, Atti del Congresso di Firenze del 6 ottobre 1993.
- **Irti**, *Persona e mercato*, in Riv. dir. civ., I, 1995.

- **ISTAT**, *Le imposte ambientali in Italia, Anni 1990 – 2005*, Dipartimento per la produzione statistica e coordinamento tecnico scientifico, 7 giugno 2007.
- **La Rosa**, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in Enc. Giur., Vol. XIII, Roma, 1989.
- **La Rosa**, *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di Diritto Tributario, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994.
- **La Rosa**, *Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali*, in Riv. Dir. Trib., 1993, II.
- **Labriola**, *Il Ministero dell'Ambiente*, in N. Greco (a cura di), *Il difficile governo dell'ambiente*, Roma 1988.
- **Leccisotti - Marino – Perrone**, *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Milano 1994.
- **Leccisotti- Marino - Perrone**, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, , I, edita dalla rivista “Il fisco”, come allegato al n. 21 del maggio 1996
- **Longo**, in *Il principio comunitario di non discriminazione in materia di imposte dirette*, di C. Longo, A. Mondini, 2002, Università di Bologna.
- **Lorenzini – Petretto** (a cura di), *Riforma costituzionale e federalismo fiscale. Una proposta della Regione Toscana*, Firenze, 2004.
- **Loviseti**, *La nuova tariffa sui rifiuti*, Atti del Convegno sul nuovo assetto dei tributi locali, Riccione, 12 – 13 – 14 novembre 1997.
- **Luiso**, *La tutela contro l'inquinamento: problemi di legittimazione*, in Riv. Dir. Civ., 1979.
- **Lupi**, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Giuffrè, Milano
- **Maddalena**, *Responsabilità amministrativa, danno pubblico e tutela ambientale*, Rimini, 1985.
- **Manzoni**, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.

- **Marongiu**, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *La finanza locale*, 2005.
- **Marzano – Mellano – Tenenbaun**, *Economia e ambiente. Paesi industrializzati e paesi in via di sviluppo*, La Sapienza Editrice, Roma 1994.
- **Mattei**, *I modelli nella tutela ambientale*, in *Riv. dir. civ.*, II, 1985
- **Mattei**, *Tutela inibitoria e tutela risarcitoria – Contributo alla teoria dei diritti sui beni*, Milano, 1987
- **Menti**, *Ambiente ed imposizione tributaria – Il tributo speciale sul deposito di rifiuti*, Padova, 1999.
- **Menti**, *Il tributo (o imposta) speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi - Aspetti generali*, in *Fin. Loc.*, 1997.
- **Mishan**, *Il concetto di esternalità*, 1967.
- **Molina**, *Derecho tributario ambiental*, Madrid, 2000.
- **Morrone**, *La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale*, in *Trib. loc. reg.* 2005.
- **Moschetti**, *La capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, Vol. V, Roma, 1988.
- **Musu**, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1999.
- **Nath**, *A reappraisal of welfare economics*, New York, 1969.
- **OECD**, *Environmental taxes and geen reform*, Parigi, 1997.
- **Osculati**, *La tassazione ambintale*, Padova, 1979; F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente profili ricostruttivi*, Milano, 1996.
- **Paba**, *Il problema della scelta degli strumenti di regolamentazione in politica ambientale*, in *Industria e Ambiente*, a cura di B. Dente e P. Ranci, 1992.
- **Palazzolo**, *Sul concetto di ambiente (appunti di teoria generale del diritto)*, in *Giur. It.*, 1989, IV.
- Paper del **Joint Working Party** on Agriculture and Environment, *Improving the Environmental Performance of Agriculture: Policy Options and Market Approaches - COM/AGR/ENV(2001)6 - March 2001*.
- **Patti**, *Diritto all'ambiente e tutela della persona*, in *Giur. It.*, 1980, I.,

- **Pennella**, *Legittima la delega statale al Governo per la soppressione graduale dell'IRAP* Riv. giur. trib. 2004.
- **Pennella**, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto solido ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass. Trib.*, 2003
- **Perrone Capano**, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario*, Amatucci A. (diretto da), Padova, 2001.
- **Perrone Capano**, *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 2005, 1 – 2.
- **Perrone Capano**, *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del titolo V della Costituzione*, in *Rivista del Dipartimento di Scienze dello Stato*, Università degli Studi di Napoli "Federico II", Napoli, 2002, n. 1, 2 ss.
- **Perrone**, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.* 2004, I.
- **Pica**, *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, 2004.
- **Pica**, *Le imposte di scopo, la finanza dei comuni e la riforma del titolo V della Costituzione*, in *Riv. trib. loc. e reg.*, 2004.
- **Picciaredda - Selicato**, *I tributi e l'ambiente profili ricostruttivi*, Milano, 1996.
- **Pigou**, *The Economist of Welfare*, III ed., London, 1929.
- **Plott**, *Externalities and correctives taxes*, vol. 33, 1966
- **Postiglione**, *Ambiente: suo significato giuridico unitario*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*,
- **Predieri**, *Paesaggio*, voce dell'Enciclopedia del Diritto, Milano 1981, XXXI,
- **Preziosi**, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. dir. trib.* 2005, 3
- **Principato**, *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in *Riv. dir. trib. Intern.*, II – III, 2004.

- **Pulitini**, *Logica economica e strutture dei diritti – Le new properties e il decentramento delle scelte pubbliche*, in *Dalle res alle new properties*, a cura di De Nova – Inzitari – Tramonti – Vicentini, Milano, 1991
- **Recommendation of the Council Concerning the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution - 7 July 1989 - C(89)88/Final.**
- **Russo**, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996.
- **Salvia**, *Il Ministero dell'Ambiente*, Nuova It. Scientifica, Roma 1989.
- **Scalinci**, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel “sistema” delle autonomie fiscali*, Riv.dir.trib. 2004, II.
- **Scoca**, *Tutela dell'ambiente: impostazione del problema dal punto di vista giuridico*, relazione Convegno Vibo Valentia 1988, in Quaderni regionali, 1989.
- **Selicato**, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, Riv. Dir. Trib. Int., 2004.
- **Stammati**, *Commentario art. 95*, in Commentario CEE.
- **Stefani**, *Il decentramento fiscale e il principio di sussidiarietà*, in *Fin. Loc.*, 2003.
- **Stigler**, *The Theory of Price*, III ed., London, 1966.
- **Tarantini**, *Il principio “chi inquina paga”*, in Riv. Giur. Ambiente, 1990.
- **Tesauro**, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, UTET
- **Timmermans**, *La libera circolazione delle merci*.
- **Torregrossa – Clarizia** (a cura di), *Tutela del paesaggio e vincoli sulla proprietà nella recente L. 8 agosto 1985, n. 431*, Rimini, 1986.
- **Tramontano**, *L'armonizzazione delle accise nei Paesi dell'Unione europea*, in Riv. guardia fin., 1995.
- **Tremonti - Vitaletti**, *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari 1994.
- **Trimeloni**, *I tributi locali e regionali: le prospettive di riforma e le problematiche attuali*, in *Fin Loc.*, 1996.

- **Trimeloni**, *L'autonomia finanziaria (e tributaria) delle Regioni a Statuto ordinario*, in Fin. Loc., 1997.
- **Tundo**, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova 2002.
- **Uricchio**, *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel decreto Ronchi*, in Boll. Trib., 1997.
- **Ventre**, *La fiscalità locale dopo la riforma costituzionale*, Napoli, 2005.
- **Ventura**, *Mercato, ambiente e costo sociale: due concezioni dell'efficienza economica*.
- **Verrigni**, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in Rass. Trib., 2003.
- **Volpi**, *Stato federale e Stato regionale: due modelli a confronto*, in AA.VV. (a cura di g. Rolla), *La riforma delle autonomie regionali – Esperienze e prospettive in Italia e Spagna*, Torino, 1995.
- **Wang J., Ge C., Gao S., Zhao Y.**, *Design on the framework of China environmental taxation policy and its implementation strategy*, Chinese Academy for environmental planning, Beijing, 2005.
- **Zanardi** (a cura di). AA. VV., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, 2006.
- **Zanuttingh**, *Giudice ordinario e diritto all'ambiente: un passo avanti della Cassazione*, in Riv. Dir. Proc., 1980.

