

# FISCALITA' AMBIENTALE E PRINCIPI EUROPEI: SPUNTI CRITICI

## TRIBUTOS AMBIENTALES Y PRINCIPIOS EUROPEOS: PUNTOS CRÍTICOS

### ENVIRONMENTAL TAXATION AND EUROPEAN PRINCIPLES: CRITICAL POINTS

MICHELE MAURO \*

Recibido:18/04/2017

Aceptado: 14/06/2017

**SOMMARIO:** I. PREMESA: L'ESIGENZA DI UNA TUTELA AMBIENTALE IN AMBITO EUROPEO E I SUOI FONDAMENTI GIURIDICI. – II. IL PRINCIPIO COMUNITARIO “CHI INQUINA PAGA”, IN SPECIE QUALE POSSIBILE FONTE DI LEGITTIMAZIONE DELLA FISCALITÀ AMBIENTALE. – III. LA DEFINIZIONE COMUNITARIA DI TRIBUTO AMBIENTALE E L' “APPARENTE” PROBLEMATICA ITALIANA DELL'INDIVIDUAZIONE DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA AD ESSO SOTTOSTANTE. – IV. CONCLUSIONI: IL PROBLEMA DELLA COMPATIBILITÀ DELLE MISURE AMBIENTALI DEGLI STATI MEMBRI CON IL DIRITTO EUROPEO.

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN: LA NECESIDAD DE PROTECCIÓN DEL MEDIOAMBIENTE EN EUROPA Y SU FUNDAMENTO JURÍDICO. - II. EL PRINCIPIO DE “QUIEN CONTAMINA PAGA” DE LA COMUNIDAD, EN PARTICULAR COMO POSIBLE FUENTE DE LEGITIMIDAD EN MATERIA DE FISCALIDAD DEL MEDIOAMBIENTE. - III. LA DEFINICIÓN COMUNITARIA DEL IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL Y EL PROBLEMA ITALIANO “APARENTE” DE LA IDENTIFICACIÓN DE LA CAPACIDAD DE CONTRIBUCIÓN. IV. CONCLUSIONES: LA CUESTIÓN DE LA COMPATIBILIDAD DE LOS INTERVENCIONES MEDIOAMBIENTALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS CON LA LEGISLACIÓN EUROPEA.

**SUMMARY:** I. INTRODUCTION: THE NEED FOR ENVIRONMENTAL PROTECTION IN EUROPE AND ITS LEGAL BASIS. - II. THE “POLLUTER PAYS” PRINCIPLE OF THE COMMUNITY, IN PARTICULAR AS A POSSIBLE SOURCE OF ENVIRONMENTAL TAXATION LEGITIMACY. - III. THE COMMUNITY DEFINITION OF ENVIRONMENTAL TAX AND THE “APPARENT” ITALIAN PROBLEM OF IDENTIFYING THE ABILITY TO PAY. - IV. FINAL REMARKS: THE QUESTION OF THE COMPATIBILITY OF MEMBER STATES' ENVIRONMENTAL MEASURES WITH EUROPEAN LAW.

**Abstract:** L'attenzione europea verso la tutela ambientale, diventata specifica politica comunitaria fondata sul noto principio “chi inquina paga”, ha sollecitato in maniera crescente gli Stati membri ad introdurre prelievi fiscali finalizzati all'attuazione delle politiche ambientali. Simili prelievi, anche ove qualificati, in base al diritto nazionale degli Stati membri, alla stregua di prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria, originano il problema della compatibilità con le molteplici limitazioni, sancite dal diritto dell'Unione, funzionali alla tutela della libera concorrenza nel mercato unico.

---

\* Professore a.c. in Diritto tributario internazionale - Università della Calabria (Italy). Dottore di ricerca in Diritto tributario. Avvocato e Dottore commercialista. [michelemauromail@gmail.com](mailto:michelemauromail@gmail.com). ORCID: [orcid.org/0000-0002-2894-2089](https://orcid.org/0000-0002-2894-2089).

**Parole chiave:** fiscalità ambientale; principi europei; capacità contributiva; compatibilità europea.

**Resumen:** La atención europea a la protección del medioambiente, que se ha convertido en una política comunitaria específica basada en el conocido principio de “quien contamina paga”, ha instado cada vez más a los Estados miembros a introducir impuestos especiales destinados a la aplicación de políticas medioambientales. Estos impuestos, aunque se califican en virtud de la legislación nacional de los Estados miembros como beneficios no relacionados con los impuestos, son la base del problema de compatibilidad con las numerosas limitaciones establecidas por el Derecho de la Unión, que son relevantes para la protección de la libre competencia en el mercado único.

**Palabras clave:** tributos medioambientales; principios europeos; capacidad económica; compatibilidad comunitaria.

**Abstract:** European attention to environmental protection, which has become a specific European policy based on the well-known principle of "polluter pays", has increasingly called on Member States to introduce special taxes on the implementation of environmental policies. Such taxes, while being subject to the national law of the Member States as non-taxable, cause the issue of compatibility with the various limitations laid down in Union law which are relevant to the protection of free competition in the single market.

**Keywords:** environmental taxation; European principles; ability to pay; European compatibility.

## I. PREMESA: L'ESIGENZA DI UNA TUTELA AMBIENTALE IN AMBITO EUROPEO E I SUOI FONDAMENTI GIURIDICI

L'attenzione europea verso la tutela ambientale affonda le proprie radici in tempi risalenti e, nel corso del tempo, l'iniziale regime di protezione indiretta dell'ambiente si è trasformato in una specifica politica comunitaria, fondata sul noto principio “chi inquina paga”, che ha sollecitato in maniera crescente gli Stati membri ad introdurre prelievi fiscali finalizzati all'attuazione delle politiche ambientali<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sulle origini e l'evoluzione della tassazione ambientale in ambito comunitario si rinvia a DI PIETRO A. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci editore, Bari, 2016; DORIGO S., MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne editrice, Roma, 2013, pp. 9 e ss.; ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, pp. 7 e ss., ove ampi riferimenti dottrinari. Con specifico riferimento alla Spagna si veda il rapporto nazionale di GONZALEZ MORENO S., in DI PIETRO A. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p. 341. Per i riferimenti essenziali sul tema si veda anche OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979; GIGLIONI F., “Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2-6/2004, pp. 45 e ss.; SCOTTO F. C., “Aspetti internazionali e comunitari

Nella fase iniziale i Trattati istitutivi non si erano occupati direttamente della questione ambientale, anche a causa dei differenti obiettivi prioritari della Comunità consistenti, come ampiamente noto, nella tutela della concorrenza e nella realizzazione di un mercato unico<sup>2</sup>. In assenza di specifiche disposizioni, dunque, la tutela ambientale era realizzata in via mediata, in quanto strumentale alla realizzazione degli obiettivi di carattere economico<sup>3</sup>. In particolare, il fondamento della politica ambientale era rinvenuto nell'art. 2 del Trattato, ossia nella fonte del compito della Comunità di promuovere uno sviluppo armonioso delle attività economiche ed un'espansione continua ed equilibrata, obiettivi realizzabili soltanto attraverso la protezione dell'ambiente. Ben presto, però, si avvertì la minaccia globale e la necessità di iniziare un percorso teso alla salvaguardia dell'ambiente per cui, in occasione della Conferenza delle Nazioni Unite tenutasi a Stoccolma dal 5 al 16 giugno 1972, si prese atto della necessità di istituire e sviluppare una politica ambientale comune, definendo l'ambiente "patrimonio comune dell'umanità".

L'inizio della politica ambientale comunitaria è stato segnato dal primo programma di intervento della Comunità europea sull'ambiente, approvato con la Dichiarazione del Consiglio del 22 novembre 1973<sup>4</sup>. Negli anni settanta sono state emanate le prime direttive comunitarie sulla tutela dell'ambiente (come la n. 70/157/CEE sull'inquinamento acustico e la n. 70/220/CEE sull'inquinamento atmosferico derivanti dai veicoli a motore) e le prime quattro direttive sui rifiuti (ossia la n. 75/442/CEE sull'eliminazione degli oli usati, la n. 75/442/CEE sui rifiuti in generale, la n. 76/403/CEE sullo smaltimento dei policlorodifenili e policlorotriifenili e la n. 78/319/CEE sui rifiuti tossici e nocivi). Nel medesimo arco temporale, sono stati varati i primi tre programmi di azione comunitaria (rispettivamente nel 1973, nel 1977 e nel 1983) sull'ambiente, che hanno individuato i tratti essenziali della politica ambientale comunitaria dell'epoca, anticipando il contenuto delle successive disposizioni specifiche del Trattato.

Successivamente, con l'Atto Unico Europeo del 1986, è stata attuata l'integrazione del Trattato originario introducendo gli artt. 130 R-S-T riferiti alla tutela dell'ambiente, che, in tal modo, ha avuto espresso riconoscimento giuridico all'interno della Comunità<sup>5</sup>.

L'evoluzione normativa è proseguita con il pieno riconoscimento della politica comunitaria ambientale attuato con la stipula del Trattato di Maastricht del 1992, che, all'art. 2, ha previsto tra i suoi obiettivi uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'ambito delle politiche dell'Unione, nel rispetto del principio dello "sviluppo sostenibile". Il suddetto Trattato, modificando l'art. 130 R, ha affiancato ai cosiddetti principi della prevenzione e della correzione quelli della precauzione e del

---

della fiscalità ambientale. Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente", in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2-3/2004, pp. 71 e ss.

<sup>2</sup> Cfr. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 22; ID., *European tax law: institutions and principles*, Giuffrè, Milano, 2014, pp. 59 e ss.

<sup>3</sup> Cfr. SELICATO P., "Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga", in *"Rassegna tributaria"*, n. 4/2005, p. 1159.

<sup>4</sup> Tale programma ha anticipato l'odierno principio "chi inquina paga", stabilendo che "qualsiasi spesa connessa alla prevenzione ed all'eliminazione delle alterazioni ambientali è a carico del responsabile".

<sup>5</sup> In particolare, con l'Atto Unico Europeo sono stati introdotti i principi dell'azione preventiva, della correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente e del postulato "chi inquina paga", oltre al riconoscimento del principio di integrazione e di quello di sussidiarietà.

livello elevato di tutela ambientale, estendendo, inoltre, il principio di sussidiarietà a tutte le competenze della Comunità.

Con il successivo Trattato di Amsterdam del 1997 (entrato in vigore nel 1999) – che ha fatto espresso riferimento al principio dello sviluppo sostenibile di cui all’art. 2 del TUE ed all’art. 2 del Trattato CE che elenca gli obiettivi della Comunità – la tutela dell’ambiente è diventata obiettivo diretto delle politiche e delle azioni comunitarie e ad esso è stata dedicata la disciplina degli artt. 174, 175 e 176 del Trattato (corrispondenti ai previgenti artt. 130-R, 130-S e 130-T)<sup>6</sup>.

L’ulteriore evoluzione della politica ambientale comune, segnata dal Trattato di Nizza del 2001 (entrato in vigore nel 2003) e dal Trattato di Lisbona del 2007 (entrato in vigore nel 2009), ha riguardato principalmente aspetti procedurali, lasciando inalterato il contenuto sostanziale dell’impianto normativo in materia ambientale.

Attualmente, il quadro della politica ambientale europea è delineato dal settimo Programma europeo per l’ambiente, approvato nel 2013 (Decisione n. 1386/2013/UE del 20/11/2013), che sarà in vigore fino al 2020. Tra gli obiettivi dell’Unione, emerge chiaramente che, sulla base del principio di sussidiarietà, gli Stati membri sono tenuti a modificare i comportamenti dannosi per l’ambiente attraverso l’utilizzo di strumenti di mercato economici e fiscali, in consonanza con i quattro principi fondamentali in tema di politica ambientale comunitaria esplicitati dall’art. 191 TFUE (corrispondente al precedente art. 174 del Trattato CE), ossia precauzione, azione preventiva, correzione alla fonte dei danni causati all’ambiente e principio “chi inquina paga”.

In tale contesto normativo, dunque, appare subito evidente la rilevanza del ricorso a strumenti di natura fiscale, da parte degli Stati membri, al fine di indirizzare i comportamenti di consumatori e imprese verso la realizzazione della tutela ambientale<sup>7</sup>. Tali strumenti, in particolare, devono necessariamente risultare compatibili (anche) con il principio “chi inquina paga” che, come già evidenziato, rappresenta il pilastro sul quale l’Unione europea ha fondato la propria politica ambientale, per cui appare imprescindibile definire il significato e la portata di tale principio.

## **II. IL PRINCIPIO COMUNITARIO “CHI INQUINA PAGA”, IN SPECIE QUALE POSSIBILE FONTE DI LEGITTIMAZIONE DELLA FISCALITÀ AMBIENTALE**

Il principio comunitario “chi inquina paga”<sup>8</sup>, alla base dell’odierna politica europea dell’ambiente, risale, a livello internazionale, alla Raccomandazione OCSE del

---

<sup>6</sup> L’art. 174 ha sancito, tra gli obiettivi della Comunità in materia ambientale, la salvaguardia, la tutela ed il miglioramento della qualità dell’ambiente, la protezione della salute umana, l’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, la promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell’ambiente a livello regionale o mondiale.

<sup>7</sup> Cfr. PERRONE CAPANO R., “L’imposizione e l’ambiente”, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da AMATUCCIA.), *Annuario*, Cedam, Padova, 2001, p. 123.

<sup>8</sup> In proposito si vedano, tra gli altri, TARANTINI G., “Il principio ‘chi inquina paga’ tra fonti comunitarie e competenze regionali”, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 728; MELI L. M., “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea”, in *Riv. giur. amb.*, 1989, 218; VERRIGNI C., “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali”, in *Rass. trib.*, n. 5/2003, p. 1614; SELICATO P., “Imposizione fiscale e principio “chi

26 maggio 1972, n. 128, nella quale si è affermato che “all’inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l’inquinamento come definite dall’Autorità pubblica al fine di mantenere l’ambiente in uno stato accettabile”.

Come già affermato, all’origine dell’esperienza comunitaria i trattati istitutivi non si sono occupati in maniera specifica della tutela ambientale, tanto è vero che le direttive in materia erano fondate sull’art. 100 del Trattato di Roma, relativo al ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, e la salvaguardia ambientale era collegata al corretto funzionamento del mercato comune<sup>9</sup>.

Dall’inizio degli anni settanta, invece, la problematica della tutela ambientale ha assunto rilievo autonomo, traducendosi in quell’intervento diretto ed organico costituito dal primo “Programma d’azione per la protezione dell’ambiente” CEE del 1973.

Successivamente, sulla base della citata Raccomandazione OCSE, il Consiglio Europeo ha affermato il principio “chi inquina paga” nella Raccomandazione del 3 marzo 1975, n. 436 (avente ad oggetto “l’imputazione dei costi e l’intervento dei pubblici poteri in materia di ambiente”), evidenziando la necessità di applicarlo in maniera uniforme in tutti gli Stati al fine di evitare distorsioni della concorrenza. La sua attuazione, in particolare, è stata demandata a strumenti di natura normativa i quali hanno stabilito che le persone fisiche o giuridiche, di diritto pubblico o privato, responsabili dell’inquinamento dovessero sostenere i costi delle misure necessarie ad evitare o ridurre il suddetto inquinamento, al fine di rispettare gli obiettivi di qualità dell’ambiente prefissati dalle norme o da misure equivalenti.

La *ratio* di tale principio ed il suo riconoscimento da parte della Comunità Europea sono stati ricondotti dalla dottrina<sup>10</sup>, in modo condivisibile, alla necessità che siano gli operatori economici a sostenere effettivamente i costi dell’inquinamento da loro prodotto, al fine di evitare che soltanto lo Stato debba farsi carico di tali spese, direttamente o attraverso la concessione di aiuti che favorirebbero gli operatori di alcuni Paesi e non di altri, creando così ingiustificati vantaggi a livello concorrenziale.

Con riguardo ai meccanismi di attuazione del principio previsti dalle fonti comunitarie, occorre distinguere tra risarcimento del danno, sanzioni, riparazioni finanziarie e misure fiscali.

In ordine a tali meccanismi, la dottrina non sembra condividere una tesi unitaria, nonostante l’evidenziata rilevanza assunta dall’ambiente nelle politiche comunitarie.

L’orientamento maggioritario sembra propendere per la natura risarcitoria del principio, riconducendolo alla responsabilità civile di natura extracontrattuale<sup>11</sup>, mentre un altro orientamento valorizza il fondamento economico del principio, evidenziando che esso tende a disincentivare le produzioni che provocano inquinamenti, costringendo

---

inquina paga”, cit., pp. 1157 e ss.; ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 12 e ss.

<sup>9</sup> Si vedano, sul punto, i riferimenti alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in FONDERICO F., “La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia ambientale”, in AA.VV. (a cura di CASSESE S.), *Diritto ambientale comunitario*, Giuffrè, Milano, 1995, pp. 123 e ss.

<sup>10</sup> Cfr. MELI L. M., “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea”, cit., p. 218; TARANTINI G., “Il principio ‘chi inquina paga’ tra fonti comunitarie e competenze regionali”, cit., p. 732.

<sup>11</sup> Cfr. PATTI S., *La tutela civile dell’ambiente*, Cedam, Padova, 1979, pp. 178 e ss.; CARAVITA B., “I principi della politica comunitaria in materia ambientale”, in “*Riv. giur. amb.*”, 1991, pp. 207 e ss.

gli operatori ad optare per mezzi non inquinanti<sup>12</sup>. Un'altra tesi ne accentua la rilevanza tributaria<sup>13</sup> ed infine altri Autori ritengono che il principio possa essere attuato indifferentemente mediante forme di risarcimento del danno ambientale basate sulla responsabilità civile, di sanzioni amministrative cd. riparatorie oppure attraverso l'istituzione di tributi ambientali<sup>14</sup>.

A tal proposito, sembra corretto riconoscere valenza aperta al principio comunitario in argomento, in quanto, ferma restando l'evidenziata finalità che intende perseguire, è opportuno che i singoli legislatori nazionali, in base alle proprie peculiarità economiche, sociali e giuridiche, individuino gli strumenti giuridici maggiormente idonei alla sua attuazione<sup>15</sup>.

Vi è, comunque, da rilevare che gli strumenti di natura fiscale sono in grado di rivestire un ruolo sempre più centrale nelle politiche comunitarie tese alla salvaguardia dell'ambiente, anche alla luce della disciplina positiva di cui all'art. 191 TFUE (corrispondente al precedente art. 174 del Trattato CE)<sup>16</sup>, per cui il principio "chi inquina paga" può essere identificato quale fonte di legittimazione di norme di fiscalità ambientale, di natura impositiva o agevolativa, da parte degli Stati membri.

Infine, con specifico riguardo alla funzione tipica del principio in esame, occorre considerare che, come si evince dalla richiamata disciplina del Trattato, gli obiettivi prioritari della politica comunitaria ambientale consistono nella prevenzione, nella precauzione e nella correzione. Pertanto la politica comune deve essere finalizzata non solo a prevenire danni ambientali verosimilmente certi ma anche eventuali ove prospettabili come gravi ed irreparabili e, se il danno si verifica, devono essere attuate opportune azioni correttive tese alla riduzione o all'inibizione degli effetti inquinanti.

Appare, dunque, evidente il complesso ruolo del principio "chi inquina paga", che può assumere sia funzione preventiva, ad esempio attraverso la fissazione normativa di livelli di inquinamento insuperabili, sia funzione riparatoria dell'effetto inquinante, mediante la previsione di forme di risarcimento del danno, sanzioni, tributi, ecc.

---

<sup>12</sup> Cfr. BARDE J. P.– GERELLI E., *Economia e politica dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 1990, pp. 125 e ss.

<sup>13</sup> Cfr. PICCIAREDDA F. – SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, pp. 72 e ss.

<sup>14</sup> Cfr. DE CESARIS A. L., "Le politiche comunitarie in materia di ambiente", in *Diritto ambientale comunitario* (a cura di CASSESE S.), Giuffrè, Milano, 1995, pp. 46 e ss.

<sup>15</sup> In questo senso anche VERRIGNI C., "La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali", cit., pp. 1614 e ss.

<sup>16</sup> Cfr. SELICATO P., "Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga", cit., p. 1162, il quale, valorizzando anche l'interpretazione letterale dell'art. 174 del Trattato (attualmente art. 191 TFUE) ha attribuito contenuti fiscali al principio "chi inquina paga", per cui chi realizza attività o comportamenti inquinanti deve, per un verso, compensare il danno ambientale e, per altro verso, contribuire alla rimozione degli effetti nocivi prodotti nonché contribuire alle azioni pubbliche finalizzate alla prevenzione dei danni anche solo eventuali ed ipotetici purché causalmente e funzionalmente ricollegabili alla sua condotta. Invero, ai sensi del menzionato art. 174 TCE (rispetto al quale l'attuale art. 191 TFUE si limita ad aggiungere, tra gli obiettivi dell'Unione in materia ambientale, quello riguardante la lotta ai cambiamenti climatici), "La politica della Comunità in materia ambientale mira ad un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni della Comunità. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché del principio <<chi inquina paga>>". In specie, secondo l'Autore, il termine "nonché" ha valenza congiuntiva e non disgiuntiva, per cui il principio "chi inquina paga" assume un ruolo strumentale ai fini dell'attuazione della precauzione, dell'azione preventiva e della correzione.

### III. LA DEFINIZIONE COMUNITARIA DI TRIBUTO AMBIENTALE E L' "APPARENTE" PROBLEMATICITA' ITALIANA DELL'INDIVIDUAZIONE DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA AD ESSO SOTTOSTANTE

Come s'è visto il principio "chi inquina paga", che costituisce il fondamento delle politiche comunitarie sull'ambiente, si presta ad essere efficacemente attuato (anche) mediante strumenti di natura fiscale, per cui diviene, a tal punto, fondamentale individuare la nozione comunitaria di tributo ambientale, per poi concentrarsi sull'ulteriore ed eventuale problematica riguardante la capacità contributiva ad esso sottostante sotto il profilo costituzionale italiano.

Nonostante già il quinto programma europeo d'azione ambientale, nonché una serie di atti della Commissione<sup>17</sup>, avessero individuato la necessità di attuare una politica basata sull'istituzione di tributi ambientali, a causa dell'assenza di unanimità che, come ampiamente noto, è necessaria per le decisioni di natura fiscale in ambito comunitario si è preferito stimolare i singoli ordinamenti ad introdurre imposte con finalità ambientale piuttosto che perseguire l'obiettivo di attuare una decisione comune.

Fondamentale, ai fini della definizione delle misure fiscali a carattere ambientale, è stata la Comunicazione della Commissione "Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico" del 29 gennaio 1997 che, dopo aver ribadito la competenza esclusiva degli Stati membri nell'istituzione di tributi ecologici in attuazione del principio "chi inquina paga", ha definito quest'ultimi come prelievi la cui base imponibile comporta effetti oggettivamente negativi sull'ambiente, stabilendo peraltro che, oltre al necessario rispetto dei principi fondamentali del diritto derivato in tema di imposizione indiretta, i prelievi ambientali non possono essere utilizzati per introdurre discriminazioni nei confronti di prodotti provenienti da altri Stati membri e che le eventuali agevolazioni previste per la medesima finalità devono essere conformi alle norme sugli aiuti di Stato. La Commissione ha inoltre chiarito che i possibili indicatori utili a qualificare un tributo come ambientale consistono nell'azione incentivante – sotto il profilo economico – ai fini del miglioramento dell'ambiente, nella *ratio* normativa (cd. scopo dichiarato) del miglioramento ambientale nonché nell'imponibile configurato in modo che la base materiale<sup>18</sup> sulla quale il tributo è riscosso deve mostrare un impatto negativo, scientificamente verificabile, sull'ambiente.

Così, il presupposto del tributo deve consistere nell'utilizzo improprio dell'ambiente, nel consumo di una risorsa naturale o energetica ovvero nella produzione di emissioni inquinanti con effetti nocivi sull'ambiente. Su questa premessa, la Commissione sembra aver fondato l'individuazione di tributi non necessariamente legati al ritorno di beni o servizi e, viceversa, di tariffe associate ad un flusso di ritorno di quest'ultimi, fermo

---

<sup>17</sup> Per i riferimenti ai diversi atti della Commissione e per ulteriori approfondimenti si veda ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 26 e ss.

<sup>18</sup> Cfr. GALLO F. – MARCHETTI F., "I presupposti della tassazione ambientale", in *"Rass. trib."*, n. 1/1999, p. 118, ove si è evidenziato che l'unità fisica alla base del tributo potrebbe consistere in un'unità di sostanza emessa, sostitutiva o consequenziale per emissioni, oppure un'unità di specifiche risorse naturali (ad esempio di acqua dolce).

restando che nell'ambito dei tributi ambientali sull'inquinamento è possibile distinguere fra prelievi in cui l'imponibile consiste nell'unità fisica di uno specifico fattore inquinante e prelievi in cui, invece, l'imponibile si identifica in una risorsa o un prodotto correlato con il deterioramento dell'ambiente in senso generale.

Alla luce della descritta elaborazione comunitaria in tema di tributi ambientali si è soliti differenziare, nell'ordinamento italiano, i tributi ambientali in senso proprio, ossia quelli rispondenti al principio comunitario "chi inquina paga" che ricomprendono nel presupposto il fattore inquinante alla base del danno ambientale, dai i tributi ambientali in senso funzionale, che si riferiscono a presupposti di tipo tradizionale (ad esempio reddito, patrimonio, consumo, ecc.) ma hanno la finalità di incentivare o disincentivare lo svolgimento di attività o l'utilizzo e la produzione di beni che interessano l'ambiente<sup>19</sup>.

Nell'ambito dei tributi ambientali in senso proprio, rispondenti alla definizione comunitaria, in dottrina si è da tempo acceso un vivace dibattito finalizzato alla soluzione della problematica relativa alla loro "giustificazione" in termini di capacità contributiva, ove configurati quali "tributi" nel ristretto significato proprio dell'ordinamento italiano e quindi necessariamente soggetti al rispetto dell'art. 53 della Costituzione<sup>20</sup>.

Non è questa la sede, ovviamente, per poter trattare delle contrapposte teorie sul modo di intendere il principio costituzionale italiano di capacità contributiva. Valga qui ricordare – fermo restando che, in consonanza con i principi sanciti dagli artt. 2 e 3 Cost., il concorso alle spese pubbliche delineato dall'art. 53 Cost. risponde indubbiamente ad un disegno etico del Costituente in senso solidaristico ed egualitario – la contrapposizione tra due diverse concezioni dottrinarie. In specie un orientamento, che appare maggioritario, riferisce la capacità contributiva ad un concetto di ricchezza spendibile, valorizzando le garanzie della persona ed enfatizzando il necessario riferimento della tassazione ad elementi patrimoniali attivi ovvero a fattori di arricchimento materiale del contribuente<sup>21</sup>. Viceversa un'altra teoria, che è stata definita "neosvalutativa"<sup>22</sup>, interpreta la capacità contributiva come "scatola vuota", ossia mera fissazione di un criterio distributivo in base al quale è consentito al legislatore ripartire le spese pubbliche discrezionalmente, ovviamente nel rispetto dei principi di ragionevolezza e non arbitrarietà, in base a scelte di ordine sociale informate al perseguimento dell'interesse generale che possono prescindere dal riferimento ad una ricchezza del contribuente avente contenuto patrimoniale e sottoporre a tassazione anche coloro che realizzano presupposti socialmente rilevanti, valutabili

---

<sup>19</sup> Cfr., tra gli altri, GALLO F., "Profili critici della tassazione ambientale", in *"Rass. trib."*, n. 2/2010, p. 303.

<sup>20</sup> Cfr. ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 51 e ss., ove ampi riferimenti dottrinali; GALLO F., "Profili critici della tassazione ambientale", cit., pp. 303 e ss.

<sup>21</sup> Per i sostenitori di questa teoria, nonché per una diffusa analisi del principio di capacità contributiva anche in ordine alle diverse teorie interpretative che storicamente lo hanno riguardato, si rinvia per tutti agli scritti di FALSITTA G. (*Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, *passim*; ID., "L'imposta confiscatoria", in *"Riv. dir. trib."*, n. 2/2008, I, pp. 89 e ss.).

<sup>22</sup> Cfr. FALSITTA G., "L'imposta confiscatoria", cit., pp. 93 e ss.

economicamente con riguardo alle diverse possibilità dei soggetti passivi di realizzare i propri bisogni<sup>23</sup>.

Sulla base di quest'ultima teoria, una parte della dottrina ha agevolmente potuto giudicare legittimi, sotto il profilo del rispetto dell'art. 53 Cost., tutti i tributi ambientali in senso proprio, anche quelli che si riferiscono alle unità fisiche costituite dall'utilizzo di beni ambientali scarsi ovvero alla produzione ed emissione di gas inquinanti (ad esempio il tributo sull'NO<sub>x</sub>, SO<sub>2</sub> e CO<sub>2</sub>), cioè ad entità non reddituali, non patrimoniali e non ricollegabili al consumo di beni scambiabili<sup>24</sup>. Ciò in quanto tale dottrina ha identificato i fatti e le situazioni socialmente rilevanti ed espressivi di quella potenzialità economica alla base dell'equo riparto delle spese pubbliche nell'unità fisica che incide negativamente sull'ambiente o nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente, applicando il criterio di riparto – corollario del principio di uguaglianza – delle cd. “esternalità negative” richiamate dalla regola comunitaria “chi inquina paga”<sup>25</sup>.

In realtà, a ben vedere, la problematica *de qua* è meramente apparente se si riconosce, come sembra corretto, che la nozione di tributo propria dell'ordinamento comunitario (o di altri Stati) non deve necessariamente essere trasposta negli ordinamenti interni ai fini della qualificazione dei prelievi ambientali come tributo in base al diritto nazionale. Al contrario, occorre prendere atto che il diritto comunitario impone che l'inquinatore sia assoggettato ad una prestazione pecuniaria imposta in base al principio “chi inquina paga” ma non impone che tale prescrizione debba essere osservata attraverso misure qualificate come tributo dal diritto degli Stati membri, per cui la questione riguardante la qualificazione dei prelievi ambientali previsti dall'Unione europea come tributi in base al diritto nazionale o come prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria (ad esempio quali istituti aventi natura risarcitoria o semplicemente sanzionatoria), ancorché modellate sulla struttura di veri e propri tributi, non sembra assumere importanza pratica<sup>26</sup>. Importanza che, viceversa, assume notevolmente la problematica, che sarà di seguito affrontata, riguardante la doverosa compatibilità dei prelievi ambientali interni con le altre norme o principi dell'ordinamento comunitario, il cui rispetto costituisce evidentemente un vincolo insuperabile per il legislatore nazionale.

#### **IV. CONCLUSIONI: IL PROBLEMA DELLA COMPATIBILITÀ DELLE MISURE AMBIENTALI DEGLI STATI MEMBRI CON IL DIRITTO EUROPEO**

---

<sup>23</sup> Tali possibilità sono state definite con il termine “capacitazioni” o “capacità differenziate economicamente valutabili” da GALLO F., *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino, Bologna, 2011, *passim* e spec. pp. 78 e ss., cui si rinvia tra tutti i sostenitori di questa teoria, anche in relazione ai riferimenti dottrinali riguardanti le differenti tesi interpretative sul concetto di capacità contributiva.

<sup>24</sup> Cfr., tra gli altri, ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 69 e ss.; GALLO F., “Profili critici della tassazione ambientale”, cit., pp. 303 e ss.

<sup>25</sup> Così, ancora, GALLO F., “Profili critici della tassazione ambientale”, cit., pp. 303 e ss.

<sup>26</sup> Cfr., in tal senso, BATISTONI FERRARA F., “I tributi ambientali nell'ordinamento italiano”, in “*Riv. dir. trib.*”, n. 12/2008, I, p. 1090.

Come già evidenziato, la politica fiscale europea in materia ambientale si è da sempre fondata sulle sollecitazioni indirizzate agli Stati membri da parte delle Istituzioni comunitarie tese a far introdurre nei singoli ordinamenti prelievi a carattere ambientale al fine di realizzare gli obiettivi di sostenibilità e di crescita economica perseguiti dall'Unione<sup>27</sup>.

Tale potestà impositiva dei singoli Stati, esercitabile a diversi livelli di governo<sup>28</sup>, deve ovviamente rispettare i vincoli fiscali europei alla base anche di eventuali tributi propri che l'Unione volesse in futuro istituire<sup>29</sup>, per cui diventa fondamentale individuare, seppur sinteticamente, i limiti all'imposizione ambientale interna derivanti dall'ordinamento comunitario.

A tal proposito, come è noto, le Istituzioni europee, la cui competenza normativa è governata dal principio di attribuzione *ex art. 5* del Trattato sull'Unione europea, non hanno potestà impositiva diretta all'interno dell'Unione, il cui sistema di finanziamento è fondato sostanzialmente su un modello di fiscalità derivata<sup>30</sup>. Pertanto il ruolo della

---

<sup>27</sup> Cfr. LOPEZ ESPADAFOR C. M., "Equità tributaria e funzione extrafiscale del tributo nel contesto dell'armonizzazione fiscale", in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 1/2017. Naturalmente simili prelievi, al pari degli altri di natura fiscale, non devono essere confiscatori. A tal proposito si veda, con riferimento all'ordinamento spagnolo, SAINZ DE BUJANDA F., *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pp. 5-15; GARCÍA DORADO F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 90; LOPEZ ESPADAFOR C. M., "Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales", in *Revista Quincena Fiscal*, n. 17/2016, parte estudio; ID., "Imposte indirette, equità fiscale e tutela del diritto di proprietà nell'ordinamento europeo", in *Rassegna tributaria*, n. 1/2016, p. 122.

<sup>28</sup> Cfr. CIMINO F. A., "Lo strumento tributario come misura finanziaria a tutela dell'ambiente: profili regionali e locali. La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale", in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 1-3/2004, pp. 339 e ss.

<sup>29</sup> A tal proposito si pensi alla proposta di Direttiva del Consiglio, dell'aprile 2011, ("Proposta di Direttiva recante modifica alla direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità") finalizzata ad istituire n'imposta armonizzata su CO<sub>2</sub> ed energia. Per l'auspicata armonizzazione delle accise si veda, tra gli altri, VERRIGNI C., "La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali", cit., p. 1614; ID., "Le accise nel mercato unico europeo", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, p. 251; ID., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Giappichelli, Torino, 2017.

<sup>30</sup> Come noto il bilancio comunitario è finanziato tramite risorse proprie. Tale sistema, ancorché previsto fin dall'origine nei trattati, è stato attuato con la Decisione 70/234/Cee – Euratom del 21 aprile 1970, con la quale, accanto alle Risorse Proprie Tradizionali (RPT) costituite dai prelievi agricoli e dai dazi doganali, è stata introdotta una risorsa proveniente dall'imposta sul valore aggiunto ottenuta applicando una percentuale non superiore all'uno per cento ad una base imponibile determinata in modo uniforme in base a norme comunitarie. Con l'introduzione della Sesta Direttiva 77/388/Cee del 17 maggio 1977 è stata stabilita la determinazione in modo uniforme della base imponibile IVA concedendo, peraltro, agli Stati membri la possibilità di derogare alle disposizioni introdotte nonché di adottare determinati regimi speciali previsti. Al fine di attuare la Decisione del 1970 sono stati inoltre emanati i Regolamenti n. 2891/77/Cee – Euratom – Ceca e, con specifico riferimento alla risorsa propria derivante dall'IVA ed in particolare relativamente alle regole necessarie a rispettare l'uniformità della base imponibile, n. 2892/77/Cee – Euratom – Ceca, entrambi del 19 dicembre 1977. Successivamente, per far fronte alle difficoltà del bilancio comunitario ed equilibrare la contribuzione tra gli Stati, è stata introdotta un'altra risorsa propria basata sul Prodotto Nazionale Lordo (PNL) degli Stati membri prevedendo, nel contempo, dei correttivi per gli Stati che avessero denunciato una penalizzazione derivante dalle modalità di calcolo delle risorse proprie, in particolare attuando man mano una diminuzione dell'importanza dell'IVA per il finanziamento comunitario culminata nel Regolamento n. 1150/2000/Ce – Euratom del 22 maggio 2000.

fiscalità europea consiste prevalentemente nel coordinamento della fiscalità degli Stati membri al fine di controllare il sistema di mercato, evitandone la distorsione a causa della leva fiscale.

In altri termini il processo di integrazione giuridica europea in ambito fiscale<sup>31</sup> si traduce, per lo più<sup>32</sup>, nel necessario rispetto, da parte dell'irrinunciabile potere impositivo dei singoli Stati membri, delle notissime libertà fondamentali sancite dal Trattato e, in generale, dei vincoli sottesi al corretto funzionamento del mercato unico concorrenziale, che giustificano l'esistenza di un doppio livello ordinamentale e l'esercizio della funzione di regolazione, da parte dell'Unione, della potestà tributaria dei singoli ordinamenti<sup>33</sup>.

L'obiettivo dell'integrazione fiscale, funzionale alla tutela della libera concorrenza nel mercato unico ed alla realizzazione di un condiviso progresso economico e sociale, non può evidentemente prescindere dal continuo processo di ravvicinamento ed armonizzazione delle legislazioni<sup>34</sup>. Proprio l'armonizzazione, per l'imposizione indiretta, è apparsa fondamentale in quanto le imposte sulle transazioni commerciali ovvero sui consumi (ed in specie l'IVA), nonché le accise che pure mostrano un intrinseco valore ambientale<sup>35</sup>, sono palesemente in grado di influire sul funzionamento del mercato nazionale ove vi fossero delle disparità tra i vari Stati<sup>36</sup>.

Traspare dunque, in tutta la sua evidenza, il forte impatto dei principi dettati dall'ordinamento comunitario sui prelievi ambientali, nel senso che, come emerge dal delineato quadro normativo della fiscalità europea, ogni tributo di natura ambientale deve risultare compatibile con gli obiettivi primari dell'Unione la cui realizzazione è tutelata da limitazioni insuperabili<sup>37</sup>.

---

<sup>31</sup> Non essendo questa la sede per poter trattare compiutamente il rilevante tema dei rapporti fra ordinamento comunitario ed ordinamento nazionale in ordine al processo di integrazione giuridica europea in ambito fiscale, si rinvia, fra gli altri, a BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008; DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.

<sup>32</sup> Ad esclusione, ovviamente, del sistema doganale vero i Paesi terzi in ordine al quale, come noto, l'Unione europea ha piena ed esclusiva competenza.

<sup>33</sup> Cfr. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, cit., p. 31; ID., *L'antisovrano: potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli, Torino, 2004, *passim*; CIPOLLINA S., *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 17.

<sup>34</sup> Sul processo di ravvicinamento ed armonizzazione delle legislazioni, nonché in relazione alle differenze tra loro esistenti, cfr. ancora BORIA P., *Diritto tributario europeo*, cit., p. 62.

<sup>35</sup> Sull'intrinseco valore ambientale delle accise cfr. PERRONE CAPANO R., "L'imposizione e l'ambiente", cit., p. 168. Sull'attuale ruolo delle accise quale crescente strumento di protezione naturale e di stimolo all'innovazione tecnologica ecocompatibile si veda ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 149 e ss.; VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, cit., *passim*.

<sup>36</sup> Sulla competenza dell'Unione europea nel settore dell'imposizione indiretta e sul suo progressivo allargamento cfr. DI PIETRO A., "Il consenso all'imposizione e la sua legge", in "*Rass. trib.*", n. 1/2012, pp. 29 e ss., ove anche riferimenti alla dottrina ed alla giurisprudenza.

<sup>37</sup> Per un'indagine analitica sulla compatibilità con il diritto comunitario dei diversi tributi ambientali esistenti si rinvia a ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 137 e ss. e spec. pp. 178 e ss.

Così, ai fini dell'indagine suddetta, assumono rilevanza fondamentale, tra gli altri<sup>38</sup>, il principio di non discriminazione attualmente stabilito dall'art. 18 del TFUE che, in materia tributaria, si sostanzia nel divieto di esercitare la potestà impositiva in maniera irragionevole ed arbitraria rispetto alle categorie di soggetti passivi individuati<sup>39</sup>; il divieto di aiuti di Stato sancito dagli artt. 107 e ss. del TFUE rispetto al quale occorre indagare la compatibilità, specie in termini di proporzionalità, delle eventuali agevolazioni previste al fine di tutelare l'ambiente<sup>40</sup>; il divieto dell'esistenza di dazi e di tasse ad effetto equivalente all'interno dell'Unione<sup>41</sup>, fondato sull'abolizione dei dazi e delle tasse ad effetto equivalente di cui agli artt. 28 e ss. del TFUE, sul divieto di imposizioni interne discriminatorie nei confronti dei prodotti importati *ex art.* 110 e ss. TFUE e sull'abolizione delle restrizioni quantitative agli scambi comunitari prevista dall'art. 34 TFUE.

Peraltro, i vincoli comunitari appena sintetizzati hanno già mostrato in più occasioni, nell'ordinamento italiano, la loro rilevanza con riguardo a diverse fattispecie impositive dichiarate illegittime, ancorché si fosse in presenza di (a volte presunte) finalità ambientali.

E' appena il caso di fare riferimento, tra le altre<sup>42</sup>, alle note pronunce della Corte di Giustizia che hanno dichiarato incompatibili con l'ordinamento comunitario la cosiddetta tassa "sul tubo" di Sicilia<sup>43</sup>, la tassa sul marmo istituita dal Comune di Carrara<sup>44</sup>, nonché le tasse "sul lusso" della Sardegna, le quali sono state dichiarate,

<sup>38</sup> Per la disamina dei principi generali comuni che assumono rilevanza nel processo di integrazione giuridica europea, e, in specie, di quelli esplicitati o comunque desumibili dai Trattati si veda, tra gli altri, DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., pp. 9 e ss.

<sup>39</sup> Su tale principio si rinvia, per tutti, a AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 2003.

<sup>40</sup> Cfr. PIGNATONE R., "Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di Stato", in AA.VV. (a cura di INGROSSO M. – TESAURO G.), *Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali*, Jovene, Napoli, 2009, p. 749.

<sup>41</sup> Cfr. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, cit., p. 56.

<sup>42</sup> Per l'analisi delle diverse fattispecie cfr. ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 178 e ss. Sulle sentenze citate nel testo si veda, tra gli altri, CARINCI A., "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea", in *Rass. trib.*, n. 4/2004, pp. 1225 e ss.

<sup>43</sup> Si ricorda, ancorché notissimo, che il presupposto di tale tributo era dato dalla presenza di gasdotti sul territorio regionale; il soggetto passivo era il proprietario del gasdotto che effettuasse attività di trasporto, distribuzione e vendita di gas mentre la base imponibile era costituita dal volume di metri cubi trasportato del gasdotto ed il *quantum* era determinato da una grandezza pecuniaria fissa per metro cubo di gasdotto. Si trattava, nelle intenzioni, di un tributo di scopo a carattere "ambientale" in quanto il gettito era stato vincolato, essenzialmente, al finanziamento degli investimenti in grado di ridurre e prevenire il danno ambientale causato dalla presenza delle condotte. Ebbene, il tributo è stato censurato dalla Corte di Giustizia, con la sentenza del 21 giugno 2007, causa C-173/05 (in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2007, IV, pp. 320 e ss., con nota di ALFANO R., "Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata"; LA SCALA A. E., "Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali", in *Rass. trib.*, n. 4/2007, p. 1317), per incompatibilità con il diritto comunitario, che vieta di introdurre restrizioni alla libera circolazione delle merci e di adottare una politica commerciale e tariffaria con i Paesi terzi diversa da quella comunitaria.

<sup>44</sup> Come ampiamente noto, si trattava della tassa sull'estrazione del marmo all'interno del Comune di Carrara e trasportato fuori dai confini del territorio comunale che è stata dichiarata incompatibile con l'ordinamento comunitario in quanto avente effetto equivalente ad un dazio doganale che contrastava con l'art. 23 del Trattato CE, fonte del divieto di istituire qualsiasi onere pecuniario di ostacolo agli scambi all'interno del mercato comunitario: cfr. Corte di Giustizia, 9 settembre 2004, causa C-72/03, in *Riv. dir.*

talune, incostituzionali<sup>45</sup> ed una illegittima per violazione degli artt. 49 e 87 del Trattato CE (ora, rispettivamente, art. 56 TFUE ed art. 107 TFUE)<sup>46</sup>.

In conclusione, dunque, occorre riflettere sull'imprescindibile necessità di un'azione sinergica a livello europeo e nazionale che consenta di integrare la politica fiscale con quella volta alla salvaguardia dell'ambiente. Quest'ultima finalità, invero, ancorché nobile, deve essere coordinata con i pilastri dell'integrazione fiscale europea, funzionali soprattutto alla tutela della libera concorrenza nel mercato unico ed in grado di regolare anche la disciplina di eventuali tributi propri a carattere ambientale che l'Unione europea riuscisse in futuro ad istituire.

E' in questo senso, dunque, che dev'essere inteso il continuo stimolo della Commissione europea indirizzato agli Stati membri con il fine di realizzare, nei singoli ordinamenti, quell'auspicabile politica fiscale ecologicamente orientata, a diversi livelli di governo e sulla base del principio di sussidiarietà.

---

*trib*", n. 3/2005, III, p. 57, con nota di ALFANO R., "Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro". Il Comune di Carrara aveva tentato anche una difesa del prelievo invocando la finalità ambientale della tassa, destinata a finanziare, tra le altre, le spese per la protezione dell'ambiente nonché gli interventi riparatori resi necessari dall'esercizio dell'industria del marmo sul territorio. La Corte di Giustizia, tuttavia, non ha rilevato nel caso di specie alcun nesso di causalità tra il prelievo e le opere di riqualificazione ambientale, né alcun ritorno di servizi a beneficio dei soggetti passivi del tributo, fermo restando che, come ribadito dalla stessa Corte, né lo scopo (anche ambientale) né la destinazione dei proventi del prelievo possono legittimare l'istituzione di una tassa contrastante con un principio fiscale dell'Unione europea.

<sup>45</sup> Tali prelievi hanno mostrato come l'oggettiva finalità ambientale non permetta di evitarne l'illegittimità sotto il profilo della compatibilità europea in quanto non può mai essere consentito introdurre discriminazioni basate sul domicilio fiscale, sulla residenza o sul luogo di nascita. In specie, l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case e l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico sono state dichiarate illegittime per violazione, in particolare, degli artt. 3 e 53 Cost.: cfr. Corte costituzionale, sentenza 15 aprile 2008, n. 102, commentata, tra gli altri, da DE MITA E., "La Consulta dichiara illegittima la "tassa sul lusso" della Sardegna", in *"Corr. trib."*, 2008, pp. 1863 e ss.; FALSITTA G., "Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di "lusso" nelle "secche" dei parametri costituzionali e comunitari", in *"Corr. Giur."*, 2008, pp. 893 e ss.; MARONGIU G., "Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte costituzionale", in *"G.T. - Riv. giur. trib."*, 2008, pp. 601 e ss.; DEL FEDERICO L., "I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali", in *"La finanza locale"*, n. 9/2008, p. 21.

<sup>46</sup> Si tratta dell'imposta regionale sullo scalo turistico di aeromobili e unità da diporto, in relazione alla quale la Corte costituzionale, con ordinanza n. 103 del 4 febbraio 2008, aveva rimesso, per la prima volta, la questione davanti alla Corte di Giustizia per valutarne l'ammissibilità in funzione dell'art. 49, sulla libera prestazione di servizi, nonché dell'art. 87, sul divieto di aiuti di Stato, del Trattato CE. La Regione Sardegna aveva tentato di giustificare il tributo evidenziandone la finalità ambientale, rispondente al principio "chi inquina paga", consistente nel disincentivare il consumo eccessivo del patrimonio ambientale e paesaggistico costiero, nonché la funzione riparatoria volta a finanziare gli interventi di riassetto delle zone costiere. Ebbene la Corte di Giustizia, con sentenza del 17 novembre 2009, ha dichiarato illegittimo il tributo *de quo* (nel frattempo abrogato dalla Regione Sardegna) per incompatibilità con il disposto degli artt. 49 e 87 TCE, evidenziando l'illegittima discriminazione operata dal prelievo sulla base del domicilio fiscale delle imprese, nonché l'illegittima natura di aiuto di Stato costituito dallo stesso in favore delle imprese aventi il proprio domicilio all'interno della Regione. In proposito si vedano, tra gli altri, CARINCI A., "L'imposta sugli scali della regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale", in *"Rass. trib."*, n. 1/2010, p. 284; DELLA VALLE E., " "Tassa sul lusso": la Corte di Giustizia completa l'epitaffio", in *Corr. trib.*, n. 3/2010, p. 201.

E' evidente, allora, che il problema della compatibilità, con il diritto europeo, delle misure tese alla salvaguardia dell'ambiente rappresenta il fondamentale aspetto critico da risolvere.

A tal fine, è sicuramente preferibile l'individuazione, da parte degli Stati membri, di misure agevolative, che naturalmente non devono tradursi in aiuti di Stato vietati dagli artt. 107 e ss. del TFUE.

In specie, quello che si deve verificare è se tutte le imprese possano accedere alle agevolazioni ambientali, ossia se quest'ultime siano dotate del requisito della generalità. Occorre, altresì, controllare che l'aiuto concesso generi un livello di tutela ambientale più elevato rispetto a quello realizzabile in assenza di aiuti, con la conseguente compensazione degli effetti negativi con quelli positivi ed assenza di incidenza negativa sulla concorrenza.

La Commissione europea, d'altronde, ha sempre previsto una serie di misure per rendere compatibili gli aiuti di Stato con la concorrenza, inducendo le imprese ad investire in tecnologie ecocompatibili ed a comportamenti virtuosi. Ci si riferisce, ad esempio, ad aiuti per il risparmio energetico, aiuti a favore delle fonti energetiche rinnovabili, aiuti per la gestione dei rifiuti, aiuti alle imprese per elevare il livello di tutela ambientale oltre le soglie fissate da norme europee o in assenza di norme europee, ecc.

#### **BIBLIOGRAFIA CITADA:**

- ALFANO R., "Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro", in *"Riv. dir. trib"*, n. 3/2005, III, p. 57;
- ALFANO R., "Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata", in *"Riv. dir. trib"*, n. 11/2007, IV, p. 320;
- ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012;
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 2003;
- BARDE J. P.– GERELLI E., *Economia e politica dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 1990;
- BATISTONI FERRARA F., "I tributi ambientali nell'ordinamento italiano", in *"Riv. dir. trib."*, n. 12/2008, I, p. 1090;
- BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008;
- BORIA P., *L'antisovrano: potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli, Torino, 2004
- BORIA P., *European tax law: institutions and principles*, Giuffrè, Milano, 2014;
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2015;
- CARAVITA B., "I principi della politica comunitaria in materia ambientale", in *"Riv. giur. amb."*, 1991, p. 207;

- CARINCI A., “Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell’Unione Europea”, in “*Rass. trib.*”, n. 4/2004, p. 1225;
- CARINCI A., “L’imposta sugli scali della regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all’autonomia tributaria regionale”, in “*Rass. trib.*”, n. 1/2010, p. 284;
- CIMINO F. A., “Lo strumento tributario come misura finanziaria a tutela dell’ambiente: profili regionali e locali. La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale”, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 1-3/2004, p. 339;
- CIPOLLINA S., *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, Milano, 2003;
- DE CESARIS A. L., “Le politiche comunitarie in materia di ambiente”, in *Diritto ambientale comunitario* (a cura di CASSESE S.), Giuffrè, Milano, 1995, p. 46;
- DE MITA E., “La Consulta dichiara illegittima la “tassa sul lusso” della Sardegna”, in “*Corr. trib.*”, 2008, p. 1863;
- DEL FEDERICO L., “I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali”, in “*La finanza locale*”, n. 9/2008, p. 21;
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010;
- DELLA VALLE E., “ ‘Tassa sul lusso’: la Corte di Giustizia completa l’epitaffio”, in *Corr. trib.*, n. 3/2010, p. 201;
- DI PIETRO A., “Il consenso all’imposizione e la sua legge”, in “*Rass. trib.*”, n. 1/2012, p. 29;
- DI PIETRO A. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci editore, Bari, 2016;
- DORIGO S. – MASTELLONE P., *La fiscalità per l’ambiente*, Aracne editrice, Roma, 2013;
- FALSITTA G., “L’imposta confiscatoria”, in “*Riv. dir. trib.*”, n. 2/2008, I, p. 89;
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008;
- FALSITTA G., “Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di “lusso” nelle “secche” dei parametri costituzionali e comunitari”, in “*Corr. Giur.*”, 2008, p. 893;
- FONDERICO F., “La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia ambientale”, in AA.VV. (a cura di Cassese S.), *Diritto ambientale comunitario*, Giuffrè, Milano, 1995;
- GALLO F. – MARCHETTI F., “I presupposti della tassazione ambientale”, in “*Rass. trib.*”, n. 1/1999, p. 118;
- GALLO F., “Profili critici della tassazione ambientale”, in “*Rass. trib.*”, n. 2/2010, p. 303;
- GALLO F., *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino, Bologna, 2011;
- GARCÍA DORADO F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002;
- GIGLIONI F., “Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2-6/2004, p. 45;
- GONZALEZ MORENO S., “Rapporto annuale Spagna”, in DI PIETRO A. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Bari, 2016, p. 341;

- LA SCALA A. E., “Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali”, in “*Rass. trib.*”, n. 4/2007, p. 1317;
- LOPEZ ESPADAFOR C. M., “Imposte indirette, equità fiscale e tutela del diritto di proprietà nell’ordinamento europeo”, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2016, p. 122;
- LOPEZ ESPADAFOR C. M., “Consideraciones constitucionales sobre la Ley de Impuestos Especiales”, in *Revista Quincena Fiscal*, n. 17/2016, parte estudio;
- LOPEZ ESPADAFOR C. M., “Equità tributaria e funzione extrafiscale del tributo nel contesto dell’armonizzazione fiscale”, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 1/2017;
- MARONGIU G., “Le tasse “Soru” e l’impatto con la Corte costituzionale”, in “*G.T. – Riv. giur. trib.*”, 2008, p. 601;
- MELI L. M., “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea”, in *Riv. giur. amb.*, 1989, 218
- OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979;
- PATTI S., *La tutela civile dell’ambiente*, Cedam, Padova, 1979;
- PERRONE CAPANO R., “L’imposizione e l’ambiente”, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da Amatucci A.), *Annuario*, Cedam, Padova, 2001, p. 123;
- PICCIAREDDA F. – SELICATO P., *I tributi e l’ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996;
- PIGNATONE R., “Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di Stato”, in AA.VV. (a cura di INGROSSO M. – TESAURO G.), *Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali*, Jovene, Napoli, 2009, p. 749;
- SAINZ DE BUJANDA F., *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987;
- SELICATO P., “Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”, in “*Rassegna tributaria*”, n. 4/2005, p. 1159
- SCOTTO F. C., “Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale. Gli interventi pubblici a tutela dell’ambiente”, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2-3/2004, p. 71;
- TARANTINI G., “Il principio ‘chi inquina paga’ tra fonti comunitarie e competenze regionali”, in “*Riv. giur. amb.*”, 1989, p. 728;
- VERRIGNI C., “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali”, in “*Rass. trib.*”, n. 5/2003, p. 1614;
- VERRIGNI C., “Le accise nel mercato unico europeo”, in “*Riv. dir. fin. sc. fin.*”, 2007, I, p. 251;
- VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell’imposizione sui consumi*, Giappichelli, Torino, 2017.