

Marco Allena  
(Università Cattolica del Sacro Cuore – sede di Piacenza)

## TRIBUTI AMBIENTALI: PROFILI NAZIONALI ED EUROPEI<sup>1</sup>

*SOMMARIO: 1. Evoluzione dei tributi con funzione ambientale in tributi ambientali 2. La legittimazione: identificazione della capacità contributiva nel presupposto ambientale 3. Rapporto tra funzione solidaristica e criterio di riparto dei carichi pubblici 4. Presupposto del tributo ed unità fisica che determina il danno ambientale 5. La struttura tipica dell'imposta sul consumo adattata al tributo ambientale proprio 6. Relazione tra i principi di prevenzione, precauzione e "chi inquina paga": gli strumenti di "Command and Control" 7. Processo di armonizzazione in materia di imposizione ambientale: competenza della Comunità Europea e degli Stati membri 8. Il divieto di dazi doganali e tasse equivalenti 9. Il divieto di discriminazione fiscale nel territorio comunitario 10. Il divieto di aiuti di Stato*

### 1. Evoluzione dei tributi con funzione ambientale in tributi ambientali

L'evoluzione compiuta in seno alla Commissione Europea nell'elaborazione della nozione di tributo ambientale ha posto l'accento su due aspetti fondamentali della questione:

1. la necessità di attribuire al bene ambientale natura di elemento essenziale e strutturale della fattispecie tributaria;
2. la misurabilità scientifica del danno ambientale, che deve essere matematicamente esprimibile mediante una specifica unità fisica.

Questa prospettiva di analisi ha reso possibile la ricostruzione in termini di presupposto ambientale del tributo.

L'evoluzione compiuta in sede europea non ha avuto altrettanto seguito nell'ordinamento italiano, dove l'unico ambito in cui il processo di disciplina può dirsi sufficientemente sviluppato è quello dei rifiuti.

La normativa Tarsu<sup>2</sup>, ma anche la disciplina relativa ad altri tributi minori<sup>3</sup>, pur concependo i suddetti prelievi come entrate con mera funzione di tutela ambientale, appaiono strutturate secondo un impianto normativo abbastanza complesso ed avanzato.

---

<sup>1</sup> La presente relazione fa riferimento in più punti al lavoro dell'Autore, contenuto nel *Manuale di Diritto Doganale, delle Accise e dei tributi ambientali*, a cura di M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, Ipsos 2014, parte V, capitolo I, *I tributi ambientali tra normativa interna e disposizioni comunitarie*, al quale si rinvia per una più ampia trattazione del tema.

---

Con la sola eccezione dell'imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e dell'ossido di azoto (NO<sub>x</sub>), l'ordinamento fiscale trascura in gran parte le grandi emissioni inquinanti, non prendendo in alcuna considerazione né i prodotti inquinanti, né il consumo dei beni ambientali (tra cui i beni naturali, come boschi, laghi, coste, ecc., sia i beni culturali, come monumenti, opere d'arte, centri storici, come stabilito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 210/1997)<sup>4</sup>.

Per quanto attiene poi ai prodotti inquinanti, la scelta del legislatore è stata quella di utilizzare un particolare strumento non fiscale, dall'efficienza, peraltro, assai discussa - i consorzi obbligatori per la raccolta, lo smaltimento ed il riciclaggio dei prodotti inquinanti - rinunciando a qualsiasi forma di tassazione sui prodotti stessi<sup>5</sup>.

Peraltro, di recente è stato compiuto qualche passo verso una fiscalità ambientale di respiro più europeo, ad esempio, attraverso il processo di trasformazione della "tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani" da tassa a tariffa, certamente funzionale alla tanto auspicata adesione al principio comunitario "*polluter pays principle*", o attraverso la presenza nella Legge istitutiva del "contributo idrico integrato" di talune norme, riferibili al consumo di acqua dolce come bene naturale scarso, interpretata come ulteriore tentativo di inserire la componente ambientale ed il suo esaurimento nella fattispecie tributaria.

Siffatta evoluzione dei livelli di analisi ed elaborazione delle problematiche di fiscalità ambientale, riflette, in una certa misura, il travagliato passaggio da una prospettiva di finalità extrafiscale ad una più marcatamente comunitaria, cui si sta assistendo nel diritto positivo.

La dottrina italiana, in principio, individuava nel tributo uno dei possibili strumenti utilizzabili per la tutela dell'ambiente<sup>6</sup>.

Ci si era prevalentemente concentrati sulla classificazione della tassazione ambientale in ragione della sua funzione:

---

<sup>2</sup> In seguito rinominata TIA. A seguito dell'incertezza sulla sua qualificazione giuridica, la normativa in commento è stata oggetto di un intervento della Corte costituzionale, che ne ha sancito la natura tributaria (Corte cost., 16 luglio 2009, n. 238). Nonostante tale pronuncia, l'art. 14 del D.L. n. 78/2010 ha attribuito natura di entrata patrimoniale alla cosiddetta Tia2 (Tariffa integrata ambientale, introdotta dall'art. 238 del Codice dell'ambiente, D.Lgs. n. 152/2006, ma funzionante in modo analogo alla Tia1) e la successiva circolare esplicativa n. 3 del 2010 del Dipartimento delle Finanze ha ritenuto poi di poter estendere tale natura anche alla Tia1. Tuttavia, le prime sentenze delle Corti di merito hanno proseguito lungo il tracciato delineato dalla Corte costituzionale, attribuendo natura tributaria alla Tia1 e riconoscendo la possibilità dell'attribuzione di una differente natura giuridica solo alla Tia2.

<sup>3</sup> Come il "tributo provinciale per la tutela dell'ambiente" di cui all'art. 19 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, poi abrogato dall'art. 264, comma 1, lett. n), del D.Lgs. n. 152/2006, c.d. Codice Ambientale, il "canone per la raccolta delle acque reflue", ora denominato "contributo idrico integrato" o il "tributo per il conferimento dei rifiuti in discarica".

<sup>4</sup> Fatto, quest'ultimo, ancor più grave, ove si consideri la grande ricchezza e varietà di bellezze naturali e culturali della nostra nazione. Gallo - Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, I, pag. 115 ss.

<sup>5</sup> Si pensi al caso dell'imposta sui sacchetti di plastica, poi soppressa per la sua totale inefficienza e sostituita dal contributo sul polietilene vergine, a sua volta sostituito dal contributo di consorzio obbligatorio per il riciclaggio dei beni in polietilene.

<sup>6</sup> Si veda Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova 1994, pag. 121 ss.; Picciaredda - Selicato, *I tributi e l'ambiente profili ricostruttivi*, Milano, 1996, pag. 2 ss.

1. incentivante - specificamente rivolta a colpire e scoraggiare attività fortemente produttive di emissioni o beni inquinanti, e di consumo dei beni naturali scarsi, sollecitando e promuovendo attività a scarso impatto (mediante agevolazioni, esenzioni e crediti d'imposta);
2. o di finanziamento/redistributiva - nel senso di volta al reperimento, attraverso la coattività propria del tributo, di risorse necessarie per il finanziamento dei servizi ambientali.

Da ciò si può facilmente evincere che al tributo ambientale veniva attribuita la veste di "imposta di scopo".

Originariamente sono stati previsti esclusivamente tributi con funzione ambientale, dove la tutela ambientale rilevava unicamente come finalità extrafiscale.

Solo in epoca più recente, il tributo è stato ricostruito in senso più europeo, identificando l'essenza stessa della tutela quale presupposto<sup>7</sup>.

La diretta assunzione, in tal senso, della produzione di emissioni o beni inquinanti o del consumo di beni ambientali scarsi, e la contemporanea qualificazione del "bene ambiente" come meritevole di tutela, hanno reso possibile la concezione del "tributo ambientale proprio"<sup>8</sup>.

Tale approccio incide direttamente sul prezzo finale di beni e servizi derivanti da un processo produttivo inquinante: "La tutela dell'ambiente è un effetto, sperato, derivante dall'introduzione di un prelievo anche fiscale, che, determinando un aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, induca il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minor impatto ambientale."<sup>9</sup>

Si assiste, quindi, ad un'inversione di tendenza<sup>10</sup>.

Rispetto all'impostazione precedente, quella più recente ha il merito di aver delineato con una certa precisione i contorni della nozione di "tributo ambientale in senso proprio", limitandosi, però, a fornire una ricostruzione del tributo ambientale quale generica imposta indiretta sui consumi.

## **2. La legittimazione: identificazione della capacità contributiva nel presupposto ambientale**

I tentativi di individuare il presupposto legittimante un "tributo ambientale proprio" hanno incontrato le maggiori difficoltà, dovendo conciliare il modello di matrice europea del c.d. "deterioramento ambientale" con il principio sancito dall'art. 53 della Costituzione.

La questione riflette quella sorta in ambito europeo sulla duplice valenza del principio "*polluter pays principle*", di cui all'art. 191 del Trattato.

---

<sup>7</sup> Gallo - Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, I, pag. 115 ss.; Selicato, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004.; Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, n. 2 di marzo-aprile 2010, pag. 303.

<sup>8</sup> D'Andrea, *La nozione di tributo ambientale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, pag. 107 ss., sottolinea che l'inquinamento irreversibile o lo sviluppo insostenibile mai potrebbero costituire presupposto di imposizione, ma rilevarebbero ai fini penali.

<sup>9</sup> Marchetti, *Ambiente (diritto tributario)*, in *Dizionario di Dir. pubblico*, Milano, 2006, pag. 241.

<sup>10</sup> Su tutti, Selicato, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in Picciaredda - Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, pag. 117.

---

In ambito nazionale, la questione è stata spesso ricostruita sulla base di argomenti civilistici, che assegnano una natura essenzialmente risarcitoria al tributo ambientale<sup>11</sup>, ed economici, che ne enfatizzano la funzione di compensazione di economie e disconomie esterne<sup>12</sup>.

Una parte (molto qualificata) della dottrina<sup>13</sup> sostiene che la rilevanza economica del presupposto ambientale potrebbe anche non essere presa in considerazione, se la fiscalità ambientale dovesse agire attraverso lo strumento della tassa.

Questa posizione, però, trova il suo pieno fondamento a patto che si faccia riferimento alla nomenclatura classica e, dunque, ai tributi commutativi<sup>14</sup>, dove il presupposto della c.d. "ecotassa" potrebbe caratterizzarsi nella mera richiesta di risanamento del danno ambientale<sup>15</sup>.

Una siffatta impostazione tuttavia assolverebbe più a funzioni di mero risanamento, che di prevenzione e conservazione, travisando il principio comunitario "*polluter pays principle*".

Entrambe le teorie sembrano, quindi, trascurare la questione della derivabilità degli indicatori da porre alla base del dovere di contribuzione e del presupposto della fattispecie tributaria, soffermandosi, al contrario, sull'analisi di situazioni - difficilmente collegabili con presupposti di capacità contributiva richiesti dal nostro ordinamento - di semplice vantaggio o mera fruibilità di servizi ed utilità.

### 3. Rapporto tra funzione solidaristica e criterio di riparto dei carichi pubblici

La dottrina dominante<sup>16</sup> e la Corte costituzionale considerano il principio della capacità contributiva una proiezione degli artt. 2 e 3 della Costituzione.

Nell'ambito di questo orientamento, confermato dal principio di progressività, è maturata la concezione secondo cui il tributo tipicamente preordinato a preservare l'ambiente sia l'imposta.

Ed è per questo che i sostenitori della funzione prevalentemente solidaristica della capacità contributiva ne escludono l'applicabilità alla tassa, dovuta in ragione di un servizio e non in considerazione di fatti indicatori di capacità contributiva.

---

<sup>11</sup> Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino 2000, pag. 102 ss. Il tributo ambientale viene inteso come una tassa corrisposta in occasione dell'espletamento di un servizio pubblico, consistente nel ripristino delle condizioni ambientali violate e nel risanamento dell'ambiente. Essa, pur essendo largamente condivisa in dottrina, ha il limite di interpretare il tributo in chiave risarcitoria, non considerando preminente la funzione di prevenzione (basilare secondo lo schema europeo di tributo ambientale) e di "legittimare" indirettamente il soggetto passivo ad inquinare, salvo poi sostenere le spese per il risanamento.

<sup>12</sup> Granelli, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova 1981.

<sup>13</sup> Gallo - Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, I, pag. 136.

<sup>14</sup> Sul punto si veda Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, pag. 23 ss.

<sup>15</sup> Nel senso che il danno sussumibile nel presupposto del tributo dovrebbe essere sostenibile, e che, l'unità del prelievo dovrebbe essere corrispettiva nei confronti del servizio richiesto ed utilizzato dal contribuente.

<sup>16</sup> A titolo meramente esemplificativo, e ovviamente menzionando soltanto le opere monografiche, De Mita, *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1965; Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 889; Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.

Tuttavia, autorevole dottrina<sup>17</sup> ha criticato questa tesi, evidenziando che, se intesa esclusivamente in questa accezione, la capacità contributiva troverebbe fondamento nella limitata visione esclusivamente “altruistica” della solidarietà economica e sociale, omettendo qualsiasi considerazione degli interessi individuali.

E' stata quindi elaborata una concezione di capacità contributiva, in cui la necessaria rilevanza economica del criterio di riparto<sup>18</sup> non si esaurisce nella inclusione nel presupposto del tributo di componenti patrimoniali o reddituali.

Si assiste così alla nascita di orientamenti per i quali non va trascurata l'ipotesi di inserire tra i presupposti del tributo elementi anche solo astrattamente valutabili o misurabili in denaro.

L'art. 53 della Costituzione esprimerebbe dunque una finalità diversa, identificabile nella razionale ripartizione dei carichi pubblici fra i consociati.

Questo impone di considerare, nella determinazione del concorso alle pubbliche spese, anche le facoltà di scelta espresse dagli stessi nella soddisfazione dei propri bisogni ed interessi<sup>19</sup>.

La nozione di capacità contributiva diviene così flessibile, tale da potervi ricomprendere anche le facoltà di sfruttare beni di godimento pubblico, come per l'appunto l'ambiente.

#### **4. Presupposto del tributo ed unità fisica che determina il danno ambientale**

Gli studi condotti in campo europeo hanno ricondotto la nozione del tributo ambientale a quella tipica del prelievo coattivo caratterizzato da una relazione diretta, causale e funzionale tra il suo presupposto e l'unità di quantificazione del deterioramento ambientale (emissioni inquinanti, prodotti nocivi, risorsa naturale scarsa).

Focalizzando l'attenzione sul deterioramento ambientale, quest'ultimo elemento entra a far parte della fattispecie tributaria, consentendo di ricostruire in termini di presupposto ambientale il tributo.

Dall'analisi di derivazione europea, il danno ambientale sembra dover possedere due fondamentali caratteristiche, vale a dire oggettiva attualità e determinabilità (*i.e.* l'individuazione di un'unità fisica)<sup>20</sup>, e reversibilità.

Il deterioramento ambientale deve dunque essere sopportabile, perché, in caso contrario, le prestazioni patrimoniali richieste avrebbero natura sanzionatoria.

---

<sup>17</sup> Moschetti, *La capacità contributiva*, in Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Padova, 1994; Gallo, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007. Si vedano anche gli importanti contributi in tema di Irap di Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007.

<sup>18</sup> Critico verso tale impostazione Falsitta, il quale (in I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona (postilla a Peverini, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale*), in *Riv. dir. trib.*, fasc. n. 5/2011, I, pag. 519 ss.), osserva che non è sufficiente condividere l'idea che l'imposta ha funzione di riparto; il riparto deve altresì essere equo, conformandosi ai criteri della più rigorosa giustizia “distributiva” perequativa; altrimenti il riparto è intollerabile perché ingiusto.

<sup>19</sup> Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 31.

<sup>20</sup> La Commissione Europea nella Comunicazione del 2 febbraio 2000, COM (2000) 1, e la Corte di Giustizia (Corte di Giustizia, 2 dicembre 2004, C-41/02, punto 52), riguardo il “principio di precauzione” hanno chiarito che la valutazione del rischio deve fondarsi, non su considerazioni ipotetiche, ma su dati scientifici disponibili al momento dell'adozione di tale misura.

---

Tutti gli atti che comportano l'inquinamento o il consumo del "bene ambientale" saranno, quindi, suscettibili di una valutazione economica.

## 5. La struttura tipica dell'imposta sul consumo adattata al tributo ambientale proprio

Lo schema di tributo ambientale proprio, proposto in sede europea, è stato recepito dalla dottrina italiana prevalente mediante l'adozione di un modello semplificato, alla stregua di un'imposta indiretta sui consumi avente come presupposto il consumo dell'ambiente (unità di misura del deterioramento ambientale).

L'idoneità soggettiva al pagamento dell'imposta è legata alla valutazione dello *status* economico del soggetto chiamato alla contribuzione. Proprio il dominio di flussi economici e finanziari legati all'attività produttiva svolta consente di esprimere un giudizio positivo circa l'idoneità del soggetto medesimo a sopportare il peso dell'imposizione.

Ciò premesso, ulteriori considerazioni possono essere fatte in riferimento ai prelievi sulle emissioni nocive, sui prodotti inquinanti e sul consumo di beni naturali scarsi<sup>21</sup>.

Quanto all'imposta sui prodotti inquinanti, essa si caratterizza soprattutto per l'assunzione dell'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta.

Per la determinazione dell'entità del prelievo, il legislatore sarà, pertanto, tenuto a valutare, non gli effetti delle condotte inquinanti in termini di risanamento ambientale, bensì esclusivamente la determinazione scientifica quantitativa e qualitativa del deterioramento ambientale.

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

In virtù del principio di rango costituzionale della tutela del bene ambientale, tale valutazione avrà ad oggetto la perdita di valore del bene soggetto ad esaurimento o deperimento prodotta dall'utilizzo o dal consumo dello stesso bene.

Per quanto riguarda, invece, le imposte sulle emissioni inquinanti, la giustificazione costituzionale del maggior prelievo risiede nel fatto che il presupposto del tributo ambientale si configura come il beneficio o la situazione di vantaggio suscettibile di valutazione economica, che il soggetto ricava dall'opzione per la scelta inquinante.

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

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

Quindi, secondo questa impostazione, il tributo, per caratterizzarsi come un'imposta sui consumi ambientale e per differenziarsi da un prelievo di carattere san-

---

<sup>21</sup> Così anche Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Milano, 2012, pag. 32.

zionatorio o risarcitorio<sup>22</sup>, è tenuto ad attribuire specifico valore economico, scientificamente misurabile, alla situazione di vantaggio, o maggiore utilità, derivante dal danno provocato, non già dal costo sostenuto per la sua eliminazione.

Questa ricostruzione è stata oggetto di critica di una parte della dottrina<sup>23</sup>.

Le diverse impostazioni sono state, verosimilmente, influenzate dalla concezione solidaristica del principio di capacità contributiva, perché, se il presupposto della “tassazione ambientale” fosse finanziare il servizio di risanamento ambientale, esso sarebbe privo di qualsiasi riferimento alla rilevanza economica del soggetto inciso.

La tendenziale commisurazione della tassa al costo del servizio risponde all’unica esigenza di parametrare economicamente l’entità del prelievo con l’attività pubblica prestata.

Anzi, proprio la necessaria commisurazione della tassa al costo del servizio potrebbe risolversi in una facilitazione della ricostruzione del tributo ambientale secondo lo schema proposto dalla Commissione europea, che, per l’appunto, richiede quale presupposto della fattispecie un elemento fisico-numerico scientificamente e matematicamente espressivo della misurazione del danno prodotto, il quale, a ben vedere, potrebbe essere proporzionale al costo stesso.

## 6. Relazione tra i principi di prevenzione, precauzione e “chi inquina paga”: gli strumenti di “*Command and Control*”

Nella versione consolidata del Trattato sull’Unione Europea e del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea, nel Titolo XX (rubricato “Ambiente”), all’art 191 (ex art. 174 del TCE) è disposta la norma cardine in materia<sup>24</sup>, contenente il principio di prevenzione, il principio di precauzione e 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. L’applicazione di questo principio si

---

<sup>22</sup> Non siamo d’accordo con l’equiparazione, da taluni autori proposta, tra tributo ambientale e sanzione. Vedi sul punto Miccinesi, *Ambiente e fiscalità*, in *Energie alternative e rinnovabili*, Milano, 2010, pag. 625; si rinvia anche al nostro *La tassazione ambientale tra limiti costituzionali ed esigenze comunitarie*, in Bonardi, Pagnani (a cura di), *Energia, fiscalità, incentivi, agevolazioni*, Milano, 2013.

<sup>23</sup> Gallo - Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, I, pag.115 ss.

<sup>24</sup> “1. La politica dell’Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi:

- salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell’ambiente,
- protezione della salute umana,
- utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali,
- promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell’ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici.

2. La politica dell’Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell’Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell’azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente, nonché sul principio “chi inquina paga”. In tale contesto, le misure di armonizzazione rispondenti ad esigenze di protezione dell’ambiente comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell’Unione.

3. Nel predisporre la sua politica in materia ambientale l’Unione tiene conto:

- dei dati scientifici e tecnici disponibili,
- delle condizioni dell’ambiente nelle varie regioni dell’Unione,
- dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall’azione o dall’assenza di azione,
- dello sviluppo socioeconomico dell’Unione nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni.”.

---

traduce, sostanzialmente, in un'anticipazione della soglia di tutela, intesa a scongiurare il rischio di deterioramento.

Riconducibile a quello di prevenzione è anche il principio della correzione del danno ambientale alla fonte. L'anticipazione dell'intervento correttivo alla fonte causale risponde al fine di impedire l'aggravamento delle conseguenze, fermando sul nascere le alterazioni ambientali, per le quali la rimozione non è sempre possibile<sup>25</sup>.

Per ciò che concerne il principio di precauzione, invece, non vi è una spiegazione esplicita e non è facilmente individuabile in quale modo si differenzi da quello di prevenzione.

Esso accentua il fine preventivo dell'azione comunitaria sottolineando che la migliore politica ambientale è quella che evita i danni irreversibili e gravi.

Sulla base di questo principio, viene legittimata l'imposizione di specifiche cautele, in un momento anteriore a quello nel quale - in una logica di tipo preventivo - debbono essere disposti gli interventi preordinati alla difesa dal pericolo, per la peculiare natura dei beni da proteggere.

Il principio di precauzione, a sua volta, introduce il terzo principio, cioè quello denominato "chi inquina paga", che nel tempo ha assunto notevole importanza, e la cui prima definizione risale alla Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE "Guiding principle concerning international economic aspects of environmental policies", del 1972.

Tale principio comporta che l'inquinatore debba sostenere i costi necessari a mettere in atto le misure di controllo dell'inquinamento stabilite dalle autorità. Inoltre, l'inquinatore non deve ricevere sussidi rivolti a coprire i costi di controllo dell'inquinamento, ed 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.

Il principio serve dunque a condizionare preventivamente le scelte, promuovendo la c.d. "internalizzazione" dei costi ambientali nel processo decisionale<sup>26</sup>.

D'altra parte, la stessa Commissione europea ha dichiarato che i tributi ambientali, includendo i costi per la rimozione degli effetti inquinanti nei prezzi delle merci e dei servizi, realizzano pienamente il principio "chi inquina paga"<sup>27</sup>.

Gli 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 del disinquinamento, oppure inducono ad 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 *Command and Control*

---

<sup>25</sup> Il principio di prevenzione ha dato luogo ad una serie di importanti interventi, imponendo, ad esempio, agli Stati membri l'adozione della procedura di valutazione di impatto ambientale (VIA), istituita con direttiva n. 337/85/CEE, per tutti quei progetti che siano suscettibili di avere una rilevante incidenza sull'ambiente. Per una panoramica sull'argomento si veda Diman, *I principi della tutela ambientale*, in Di Plinio - Fimiani (a cura di), *Principi di diritto ambientale*, Milano, 2002, pagg. 46 -47.

<sup>26</sup> Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Padova 2000, pag. 127 ss.; P. Dell'Anno, *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale*, Milano, 2004, pag. 103 ss.

<sup>27</sup> Sul principio "chi inquina paga", vedi anche le considerazioni di Miccinesi, prefazione a *Energia, fiscalità, agevolazioni*, Bonardi Patrignani (a cura di), Milano, 2013.



(cioè, attraverso divieti, autorizzazioni, *standard*, controlli e sanzioni), oppure con strumenti a contenuto economico-finanziario (tasse, incentivi).

La principale caratteristica degli strumenti di controllo e comando<sup>28</sup> è l'imposizione di un divieto, accompagnata dalla minaccia di sanzioni a carico dei trasgressori, con l'obiettivo di contrastare l'abuso e la compromissione del sistema.

Detto metodo, caratterizzato da un approccio autoritativo, è stato oggetto di aspre critiche da parte degli economisti e degli ecologisti.

Sul fronte interno, il legislatore italiano ha avviato un'opera di razionalizzazione del sistema autoritativo mediante l'istituzione di tutele differenziate, l'attribuzione prioritaria alle funzioni di prevenzione e precauzione, l'applicazione di appositi meccanismi di repressione degli illeciti, l'introduzione di nuovi particolari strumenti autoritativi, (quali la valutazione di impatto ambientale<sup>29</sup>, la valutazione ambientale strategica<sup>30</sup> e l'autorizzazione ambientale integrata<sup>31</sup>).

Per quanto attiene la regolamentazione autoritativa, il metodo prevalentemente utilizzato, al fine di bilanciare le esigenze di tutela ambientale ed i costi del disinquinamento, è stato quello di fissare degli standard uniformi.

Nella prassi, è possibile riscontrare modelli applicativi, utilizzati dai governi nella loro attività di regolamentazione, per fronteggiare il fenomeno delle emissioni inquinanti derivanti dai processi produttivi e dai beni prodotti.

Si tratta di standard dai valori uniformi, oppure differenziati<sup>32</sup>, e di standard che si accompagnano a vincoli di natura generale<sup>33</sup>, all'occorrenza imposti da atti di natura pianificatoria oppure da prescrizioni mirate, attraverso provvedimenti puntuali.

---

<sup>28</sup> Cafagno, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in Scoca - Roversi Monaco - Caravita, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, pag. 332.

<sup>29</sup> La VIA è uno strumento di prevenzione specifica, che mira ad un bilanciamento di interessi funzionale alla prudente gestione delle risorse ambientali. Sul tema, Bucello - Cafagno, voce *Inquinamento*, in *Nuovo dig., disc. pubbl.*, Torino, 2005.

<sup>30</sup> L'istituto della VAS (Valutazione Ambientale Strategica) rappresenta il naturale complemento della VIA e non si limita ad una verifica di compatibilità ambientale del progetto, ma realizza una valutazione "strategica" della pianificazione, attraverso il monitoraggio e l'analisi preventiva degli scenari e delle ricadute potenziali che azioni alternative possono avere sull'ambiente. Si veda Boscolo, *La valutazione degli effetti sull'ambiente di piani e programmi: dalla V.I.A. alla V.A.S.*, in *Urbanistica e app.*, 2002.

<sup>31</sup> L'autorizzazione ambientale integrata concerne la prevenzione e la riduzione integrate dell'inquinamento provocate da un'ampia gamma di impianti industriali ed attività agricole. Si discosta dalle consuete forme di controllo, prevalentemente concentrate sugli effetti prodotti dall'inquinamento, a valle del ciclo produttivo, disarticolati per tipi di emissione (atmosfera, idrica, di rifiuti, ecc.), per realizzare una tutela globale, sistemica ed integrata, che parte dall'analisi delle caratteristiche del processo industriale, passa attraverso la valutazione del dispendio energetico e del consumo di risorse e materie prime, per giungere alle problematiche connesse con la produzione ed il riciclo dei rifiuti ed analizzare, infine, le interazioni fra le varie forme di inquinamento ed il relativo impatto sul territorio e sull'ecosistema interessato dal progetto. Sull'argomento, si veda Nannetti, *Aspetti rilevanti della nuova disciplina IPPC: il d. lgs. n. 59/2005 a confronto con l'abrogato d. lgs. n. 372/1999*, in *Dir. ambiente*, 2006, su [www.dirittoambiente.com](http://www.dirittoambiente.com).

<sup>32</sup> Per esempio in relazione al territorio, al prodotto fabbricato, alle caratteristiche del processo produttivo o alla natura della fonte inquinante.

<sup>33</sup> Secondo la classificazione di Renna, *Vincoli alla proprietà e diritto dell'ambiente*, in *Il diritto dell'economia*, Milano, 2005, pag. 715 ss., un esaustivo raggruppamento potrebbe essere il seguente: vincoli idrogeologici, forestali, per la tutela delle acque, di ordine qualitativo e quantitativo, vincoli naturalistici (per esempio, per le aree protette), paesaggistici, vincoli indiretti o di completamento per la tutela dei beni culturali, vincoli urbanistico-territoriali.

---

Gli *standard* sulle emissioni controllano i quantitativi massimi consentiti di sversamento per unità di materia in un corpo ricettore, come l'acqua, l'aria, ecc. Si tratta di norme che stabiliscono indici espressivi dei quantitativi tollerabili di sostanze inquinanti (SOx/m<sup>3</sup>, CO<sub>2</sub>/m<sup>3</sup> e così via).

Uno dei principali problemi connessi con tale tipologia di intervento risiede proprio nella frequente inefficacia delle azioni di monitoraggio e nell'esiguità delle sanzioni correlate.

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

Da qui la necessità di livelli di qualità del corpo recettore, in base ai quali stabilire la concentrazione massima di inquinanti in un corpo recettore (ad esempio, nutrienti/m<sup>3</sup> presenti in un lago o fiume, ecc.). Questo tipo di *standard* può essere abbinato ad una tassa sulle emissioni oppure ad un altro *standard* che stabilisca livelli di abbattimento dell'immissione inquinante.

Gli *standard* di processo stabiliscono obblighi a carico dei produttori di utilizzare tecnologie a basso o scarsissimo impatto ambientale. Essi presentano l'indiscutibile vantaggio di ridurre il peso dei controlli, giacché la sola installazione della tecnologia imposta garantisce il miglioramento qualitativo dell'immissione.

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

Riguardo al secondo metodo, gli economisti focalizzando l'attenzione dei loro studi sul problema della stretta connessione tra ambiente ed economia, giunsero 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.

È, tuttavia, 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, tali prezzi non rappresentano uno strumento efficace di prevenzione dell'inquinamento e, dunque, di tutela ambientale.

Altra teoria che riguarda il principio in questione si rifà al criterio giuridico di impianto civilistico, ponendolo tra le fonti di responsabilità civile di tipo aquiliano<sup>34</sup>.

In realtà, secondo alcuni<sup>35</sup> 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'inquinatore.

Per concludere, vi è da osservare che sia in dottrina, sia in giurisprudenza, unanimemente si concorda nell'attribuzione al principio esaminato di una valenza ed una por-

---

<sup>34</sup> Picciaredda - Selicato, *I tributi e l'ambiente profili ricostruttivi*, Milano, 1996, pag. 72 ss.; inoltre, Patti, *La tutela civile dell'ambiente*, Padova, 1979, pag. 178; Bianchi - Cordini, *Comunità europea e protezione dell'ambiente*, Padova, 1983, pag. 72; Giampietro, *La responsabilità per danno all'ambiente*, Milano, 1988, pag. 332.

<sup>35</sup> Su tutti Amatucci, *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli, 1993, pag. 12.

tata applicativa ben più vaste rispetto a quelle tradizionalmente attribuite e nel riconoscimento della funzione di criterio generale di imputazione dei costi di protezione e precauzione, nonché ripristino e riparazione ambientale.

## 7. Processo di armonizzazione in materia di imposizione ambientale: competenza della Comunità Europea e degli Stati membri

L'imposizione ambientale rientra tra le materie "concorrenti", di qui la questione del coordinamento fra legislazione interna<sup>36</sup> e comunitaria.

Nelle materie concorrenti, gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui non è esercitata a livello comunitario<sup>37</sup> o possono esercitarla più efficacemente, in applicazione del principio di sussidiarietà<sup>38</sup>.

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

Fra i vincoli comunitari rilevanti in materia tributaria e in materia ambientale, fondamentale appare quello posto dal principio "chi inquina paga", che - in questo contesto - ha efficacia formale ed idoneità ad incidere nei sistemi nazionali<sup>39</sup>.

Pertanto, tutte le volte che la protezione ambientale può essere assicurata dallo Stato membro, senza un intervento sovranazionale, nel riparto delle competenze, la misura di diritto interno deve essere preferita a quella comunitaria<sup>40</sup>.

L'assunto "chi inquina paga", pur privilegiando le soluzioni che possono essere adottate a livello nazionale, si pone come un principio regolatore del confine fra competenze ambientali nazionali e comunitarie, che diviene mobile e può essere spostato in relazione all'oggetto specifico ed all'effetto della misura da adottare, la cui scelta deve essere fatta di volta in volta in base a valutazioni discrezionali<sup>41</sup>.

---

<sup>36</sup> In una prospettiva *de jure condendo*, si vedano le interessanti considerazioni di Ravazzi Douvan, *Riforma fiscale ecologica in tempi di crisi economico-finanziaria*, in *Rapporto Ambiente Italia 2013, L'Italia oltre la crisi*, edizioni Ambiente, Milano, 2013.

<sup>37</sup> Con la Costituzione europea, è emersa l'esigenza di affermare che la delimitazione delle competenze si fonda sul principio dell'attribuzione, mentre l'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità. Sul punto, Anzon, *La delimitazione delle competenze dell'Unione europea*, in *Dir. pubblico*, 2003.

<sup>38</sup> Il Trattato istitutivo della Comunità Europea, nell'attuale versione, stabilisce, all'art. 5, che: "nei settori che non sono di sua esclusiva competenza, la Comunità interviene secondo il principio della sussidiarietà". Sul punto, Cafagno, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in Scoca - Roversi Monaco - B. Caravita, in *Dir. ambiente*, Bologna, 2005, pagg. 299-303.

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

<sup>39</sup> Sul punto, Cafagno, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in Scoca - Roversi Monaco - B. Caravita, in *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, pag. 99 ss.

<sup>40</sup> Così Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, fasc. 5, pagg. 1614-1657.

<sup>41</sup> Si veda Caravita, *I principi della politica comunitaria in materia ambientale*, in *Riv. giur. amb.*, 1991, pag. 207 ss.

---

Dunque, è attraverso il principio di sussidiarietà che la regola comunitaria in parola diviene vincolante, al punto che gli Stati membri, pur in assenza di atti comunitari derivati, non possono comunque effettuare interventi legislativi contrastanti con il principio “chi inquina paga”<sup>42</sup>.

Conferma in questo senso è venuta dalla Corte di cassazione nel 1993, che, con l’obiettivo di garantire all’ambiente una protezione giuridica interna uguale o superiore rispetto a quella comunitaria, ma mai inferiore, ha affermato la diretta applicazione dei principi postulati dall’art. 174 del TCE.

Vi è anche chi ha rilevato l’ulteriore rafforzamento della tutela ambientale nel quadro giuridico europeo, grazie anche all’esplicito inserimento dell’ambiente fra le materie di competenza concorrente.

Ciò detto, occorre valutare se ed in quale misura i tributi ambientali si prestino ad essere interamente disciplinati a livello sovranazionale, divenendo oggetto di armonizzazione fiscale comunitaria<sup>43</sup>.

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

Nonostante la direttiva menzionata sia praticamente l’unica emanata in tema di imposizione europea dei prodotti energetici, va rilevato che la Commissione europea, negli ultimi anni, ha mostrato un interesse crescente verso la questione<sup>44</sup>, soffermandosi anche sulle possibili modalità attuative di tributi ambientali propri.

In mancanza di un espresso conferimento di potestà impositiva alla Comunità e secondo il principio di sussidiarietà, tra le possibili basi legali su cui fondare l’istituzione di tributi ambientali comunitari, va annoverato l’art. 175, par. 2, del TCE, che autorizza il Consiglio a deliberare “*disposizioni aventi principalmente natura fiscale*”.

La norma dispone, in materia ambientale, una competenza concorrente, restando affidato agli Stati membri in via sussidiaria il finanziamento delle politiche ambientali.

Va tuttavia rilevato che la direttiva n. 2003/96/CE, sulla tassazione dei prodotti energetici, non fa alcun riferimento agli artt. 174 e 175 relativi all’esercizio di competenze concorrenti, limitandosi ad assumere come base giuridica dell’istituzione dei tributi ambientali comunitari l’art. 93 del Trattato, sull’armonizzazione delle imposte indirette.

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

---

<sup>42</sup> Meli, *Il principio comunitario “chi inquina paga”*, Milano, 1996, pag. 92 ss.

<sup>43</sup> Sull’argomento, si veda La Scala, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali; AGO, aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale. La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2-3, 2004.

<sup>44</sup> Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Costruire il nostro avvenire comune. Sfide e mezzi finanziari dell’Unione allargata 2007-2013*, 12 marzo 2004, COM (2004); *Relazione della Commissione sul Funzionamento del sistema di risorse proprie*, Bruxelles, 14 luglio 2004, COM (2004) 500.

L'art. 93 del Trattato<sup>45</sup> dispone l'adozione da parte degli organi comunitari di misure normative ai fini di armonizzazione fiscale, in materia di imposizione indiretta.

Il successivo art. 94, tradizionalmente applicato alle imposte dirette, prevede invece l'intervento dell'Unione nel processo di avvicinamento di disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, che abbiano una riscontrabile influenza sul corretto funzionamento del mercato<sup>46</sup>, e prescrive l'uso della direttiva come unico strumento utilizzabile a tal fine<sup>47</sup>.

Anche le imposte ambientali soggiacciono a tale logica.

Il progressivo accrescimento dell'armonizzazione comunitaria nell'area della fiscalità ambientale indiretta sembra dunque auspicabile, in quanto potrà verosimilmente combinare importanti effetti di attuazione del principio di non discriminazione (tramite l'affermazione del diritto della parità di trattamento a tutti i fattori produttivi e del divieto di discriminazioni per nazionalità) con riflessi positivi anche rispetto alla protezione ambientale (grazie all'introduzione di imposte indirette che colpiscano i prodotti o i processi industriali nocivi ed inquinanti).

Emerge quindi un sistema di distribuzione di competenze, nel quale, a parte la facoltà di armonizzazione di cui all'art. 93, prevale il criterio di competenza concorrente, da esercitare ogni qual volta l'Unione non abbia esercitato la propria, nel rispetto del principio di sussidiarietà.

In via alternativa e residuale, si ricorre alla previsione di cui all'art. 94, quando si riscontra un'influenza sul corretto funzionamento del mercato.

E' intuibile che gli artt. 93 e 94 non possono agire indifferentemente, poiché essi determinano un diverso potere normativo della Comunità. Infatti, nel caso dell'art. 94, l'unico strumento è la direttiva.

La preferenza accordata dunque all'intervento nazionale deve ovviamente essere coordinata con i principi comunitari, tra i quali il principio "chi inquina paga", il divieto di introdurre dazi doganali e tasse di effetto equivalente (artt. 23-27 del Trattato), il divieto di discriminazione fiscale (art. 90), ed il divieto di aiuti di Stato (artt. 87-89).

Sul primo ci siamo già soffermati, vediamo ora sinteticamente come si atteggiino gli altri, ovviamente per quanto rileva ai fini del presente lavoro.

## 8. Il divieto di dazi doganali e tasse equivalenti

---

<sup>45</sup> L'art. 93 stabilisce che l'Unione deve realizzare l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, delle imposte di consumo e di altre imposte indirette, qualora sia necessario realizzare il buon funzionamento del mercato interno.

<sup>46</sup> 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, pag. 283.

<sup>47</sup> Sebbene il Trattato CE e la legislazione comunitaria utilizzino a volte indistintamente i termini "armonizzazione" o unificazione e "ravvicinamento" delle legislazioni degli Stati membri, in realtà l'unificazione si realizza attraverso regolamenti, mentre il ravvicinamento si realizza attraverso direttive. In dottrina si è dunque parlato di una sorta di resistenza da parte degli Stati membri in materia: questi, infatti, hanno sempre mostrato scarsissima propensione ad ammettere limitazioni della propria sovranità, trovando ampio spazio l'applicazione del c.d. principio di sussidiarietà (le imposte dirette vengono menzionate nel Trattato solo all'art. 293, in tema di eliminazione della doppia imposizione). Si vedano Carmini - Mainardi, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, pag. 280 ss.; Esposito - Defalco, *L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche, in Innovazione e Diritto*, n. 5, 2006.

---

Il divieto di dazi o tasse equivalenti<sup>48</sup> trova la propria disciplina negli artt. 23-27 del Trattato ed ha portata immediatamente precettiva, rivestendo una funzione primaria per il funzionamento del mercato comune e la salvaguardia della libera circolazione delle merci.

La *ratio* è impedire che gli Stati membri eludano la norma istituendo forme di prelievo interne con funzione protezionistica<sup>49</sup>: qualsiasi onere pecuniario, a prescindere dall'entità, denominazione o struttura, per il solo fatto di gravare su merci nazionali o estere in transito alla frontiera, sono vietate dal Trattato.

Anche la circolazione all'interno degli Stati membri è interessata dal divieto: tradizionalmente, esso tutelava operatori stranieri che commerciavano nel mercato nazionale o soggetti nazionali che esportavano all'estero. Ora lo stesso divieto impedisce le forme di imposizione sul commercio o sul transito di merci da una regione ad un'altra dello stesso Paese.<sup>50</sup> L'importanza del divieto si evince ulteriormente dalla estensione a Paesi terzi<sup>51</sup>.

La nozione di tassa equivalente è stata analizzata dalla dottrina<sup>52</sup> e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>53</sup>, che ne ha individuato il tratto essenziale e caratterizzante nella idoneità a produrre, direttamente o indirettamente, l'aumento del costo di un prodotto all'atto della sua esportazione o importazione, indipendentemente dalla relati-

---

<sup>48</sup> In tema di divieto di dazi o tasse equivalenti, ci si permette di rinviare al nostro *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, in particolare alle pag. 104 ss., ove anche gli opportuni riferimenti bibliografici e giurisprudenziali.

<sup>49</sup> Armella, *I dazi doganali*, in Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, pag. 143.

<sup>50</sup> Sul punto, Corte di Giustizia, 9 novembre 2004, C-72/03, 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. 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).

<sup>51</sup> Talvolta, sono stati istituiti Accordi di cooperazione con Paesi terzi (come l'Algeria), obbligatori e direttamente applicabili all'interno dei Paesi membri attraverso Regolamenti, la cui violazione può giustificare l'avvio della procedura di infrazione di cui all'art. 226 del Trattato.

<sup>52</sup> Si vedano, tra gli altri, e senza pretesa di esaustività, Maresca, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983; Daniele, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm. III*, Torino, 1998, pag. 107 ss.; Ardizzone, voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, VII, pag. 5 ss.; Armella, *I dazi doganali*, in Aa.Vv., *Corso di diritto tributario internazionale*, Uckmar (a cura di), Padova, 2002, pag.1055; Tesauero, *Diritto comunitario*, IV ed., Padova, 2005, 379; Carinci, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 1225; Alfano, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007/11.

<sup>53</sup> Fondamentale è stato il contributo della Corte di Giustizia. In un primo momento, la Corte ha considerato l'intento discriminatorio e protezionistico dell'imposizione identificandola nel "diritto imposto unilateralmente, sia all'atto dell'importazione, sia in un momento successivo e che ... produce il risultato di alterare il prezzo ... alla stessa stregua di un dazio doganale" (sentenza 8 luglio 1965, *Deutschmann*, C-10/65 e la sentenza 16 giugno 1966, *Germania c. Commissione*, cause riunite C-52 e C-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. In *Commissione c. Italia e Social Fonds Diamantarbeiders*, del 1969, 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".

va denominazione o struttura, che può anche configurarsi come un semplice sovrapprezzo.

La preziosa attività giurisprudenziale della Corte di Giustizia ha anche consentito di individuare nella natura pecuniaria del prelievo e nella sua finalità discriminatoria e protezionistica ulteriori elementi caratterizzanti le fattispecie equivalenti<sup>54</sup>.

Con specifico riferimento ai tributi ambientali, le fattispecie ricadenti nel divieto possono essere riscontrate in casi di imposizione tributaria su merci che generano impatto ambientale per l'ingresso all'interno del territorio europeo<sup>55</sup>, o in casi di imposizione fiscale su beni provenienti da Paesi stranieri al solo scopo di compensare svantaggi competitivi derivanti da una normativa ambientale gravante unicamente sul ciclo produttivo di analoghi prodotti nel territorio nazionale.

Una menzione merita il caso della sentenza della Corte di Giustizia del 21 giugno 2007, causa C-173/05, che ha dichiarato l'illegittimità della c.d. "tassa sul tubo" istituita con legge della Regione Sicilia n. 2/2002, per violazione degli artt. 23, 25, 133 CE nonché dell'Accordo di cooperazione tra la CEE e la Repubblica democratica popolare d'Algeria<sup>56</sup>.

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

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

La Corte ha così confermato un orientamento oramai consolidato<sup>57</sup>, in virtù del quale lo scopo di un prelievo, pur "alto" e condivisibile, come quello ambientale, non può mai giustificare l'introduzione di tasse con effetto equivalente ai dazi doganali, e produrre così significative alterazioni della libera circolazione nel territorio comunitario.

---

<sup>54</sup> Alcuni prelievi sono stati esclusi dal divieto, perché sostanzialmente coincidenti con la controprestazione per un servizio reso (Corte di Giustizia, 26 febbraio 1975, C-63/74, punto 8; Corte di Giustizia, 15 dicembre 1993, cause riunite C-277/91, C-318/91 e C-319/91).

<sup>55</sup> Corte di Giustizia, 9 luglio 1992, C-2/90, ha esteso il divieto all'imposizione tributaria gravante sul trasporto di rifiuti all'interno del territorio comunitario, sul presupposto che i rifiuti, sebbene non più suscettibili di valutazione economica, salvo la parziale possibilità di riciclo, sarebbero comunque assimilabili alle merci.

<sup>56</sup> Sulla questione si vedano, oltre ai già citati Alfano, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007/11 e La Scala, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007, fasc. 4, pagg. 1317-1342, Barbero, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, in *Quaderni costituzionali*, 2007.

<sup>57</sup> Orientamento confermato dalla giurisprudenza interna, che, sulla stessa vicenda, aveva dovuto decidere, in sede amministrativa, in merito all'applicazione della tariffa sul trasporto del gas, che non teneva conto delle modificate (dal gravame imposto col tributo ambientale) condizioni contrattuali del servizio (Tar Lombardia, 24 gennaio 2003, n. 130, invocato dalla società proprietaria del gasdotto, aveva accolto le doglianze della società ricorrente, disapplicando la legge siciliana) e, in sede tributaria, sulla evidente illegittimità, per violazione delle disposizioni del Trattato CE (così Comm. trib. prov. di Palermo, n. 1203 del 5 gennaio 2004).

---

## 9. Il divieto di discriminazione fiscale nel territorio comunitario

L'art. 90 del Trattato mira ad eliminare le restrizioni alla libertà di scambio ed a promuovere la circolazione intracomunitaria, comportando l'illegittimità di norme che abbiano l'effetto di limitare la libera circolazione delle merci e delle persone.

Sostanzialmente, è possibile invocare l'art. 90 tutte le volte che l'imposizione gravante su una merce straniera non avvenga in occasione della sua importazione ed abbia comunque l'effetto di determinare un trattamento discriminatorio, limitandone o condizionandone la libera circolazione e alterando in generale il corretto funzionamento del meccanismo della concorrenza intracomunitaria<sup>58</sup>.

Prima di affrontare la relazione tra il divieto di discriminazione e l'imposizione ambientale, occorre esaminarne i lineamenti fondamentali.

In tutti gli ordinamenti europei, il principio di non discriminazione si è affermato come corollario di quello di uguaglianza. Anche in Italia, il divieto è rinvenibile negli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla cui lettura combinata discende il divieto di applicare un trattamento fiscale uguale a fattispecie diverse, e viceversa<sup>59</sup>.

Nell'ordinamento comunitario il principio generale di uguaglianza e non discriminazione è previsto dall'art. 12, che, al comma 1, stabilisce che: "... nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità"<sup>60</sup>. Tale articolo ha tuttavia un ruolo residuale, trovando applicazione solo quando non vi sia uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione<sup>61</sup>.

L'art. 90 si riferisce più specificamente alle discriminazioni a svantaggio dei prodotti esteri rispetto a quelli nazionali, derivanti dall'applicazione di imposizioni superiori a quelle applicate a prodotti nazionali simili.

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

In questo contesto, appare fondamentale focalizzare l'attenzione sul concetto di "similarità delle merci" e sulle sue interpretazioni.

---

<sup>58</sup> Alfano, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007/11.

<sup>59</sup> La Corte costituzionale ha precisato che l'individuazione di situazioni identiche è demandata al Legislatore, in virtù della riserva di legge dell'art. 23, il quale, tuttavia, deve legiferare nel rispetto degli artt. 3 e 53 della Costituzione. La Corte ha altresì precisato che il giudizio sull'eguaglianza deve, in ultima istanza, rispettare il criterio di ragionevolezza. Sull'argomento, si veda Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Milano, 2011, pag.157.

<sup>60</sup>La Corte di Giustizia, similmente a quanto fatto dalla Corte, ha affermato che si ha discriminazione sostanziale "...sia nel trattamento diverso di situazioni simili, sia nello stesso trattamento di situazioni diverse". Per tutte, si veda Corte di Giustizia, 17 luglio 1963, n. 13/63.

<sup>61</sup> Lo stesso Trattato CE prevede (agli artt. 30, 45, 46 e 55) anche talune tassative ipotesi di deroga del principio di cui all'art. 12, ammettendo ipotesi di restrizione alla libera circolazione delle merci e delle persone, per motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza, tutela della salute ecc.



Secondo la Corte di Giustizia<sup>62</sup>, con la definizione di merci simili deve intendersi un prodotto che, per il consumatore, abbia caratteristiche analoghe o risponda a medesime esigenze.

Viceversa, le merci non simili sono quelle che, anche se con caratteristiche diverse, si trovano in rapporto di concorrenza indiretta o potenziale<sup>63</sup>. In questa seconda ipotesi, trova applicazione l'art. 95 del Trattato CE, che vieta, come già accennato, l'imposizione interna col fine di proteggere produzioni nazionali.

Applicando, quindi, il comma 2 dell'art. 95, l'elemento che induce a ritenere la presenza di una fattispecie discriminatoria è dato dallo scopo protezionistico della misura fiscale, tale da alterare le condizioni di concorrenza. E' questa conseguenza che, naturalmente, realizza la violazione del divieto comunitario. Dunque, da ciò si evince che al divieto previsto dal comma 2 dell'art. 90 è stata data un'interpretazione restrittiva, affinché gli Stati non fossero eccessivamente limitati in materia fiscale<sup>64</sup>.

Con tutta evidenza, quindi, anche i tributi ambientali, a determinate condizioni, sono suscettibili di ricadere nel divieto di cui all'art. 90.

Vi è, tuttavia, da ravvisare una certa difficoltà nel considerare "simili" prodotti che producano differenti livelli qualitativi e quantitativi di impatto ambientale. Pertanto, il divieto posto dall'art. 90, a ben vedere, non rappresenta una significativa limitazione a forme corrette di imposizione ambientali, censurabili solo nel caso in cui introducano trattamenti differenziati con finalità protezionistiche e lesive delle libertà fondamentali.

## 10. Il divieto di aiuti di Stato

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

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

L'organo di controllo degli aiuti esistenti è la Commissione europea, che effettua un monitoraggio permanente e su impulso di segnalazioni da parte dei soggetti che ritengono di essere stati ingiustamente penalizzati.

Il rapporto fra tali regole e le problematiche di tutela ambientale, fin dai primi anni Novanta, è stato oggetto di studio ed approfondimento da parte della Commissione<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 15 luglio 1982, C-216/81.

<sup>63</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 15 luglio 1982, C-216/81.

<sup>64</sup> Infatti, è preferibile ritenere che esso rivesta carattere eccezionale, in quanto le condizioni per una sua applicazione risultano più limitate (Stammati, *Commentario art. 95*, in *Commentario CEE*, pag. 776).

<sup>65</sup> La Commissione, nel 1994, aveva adottato per la prima volta una disciplina comunitaria degli aiuti di Stato a carattere ambientale, con scadenza al 31 dicembre 1999 e proroga fino al 31 dicembre 2000. Altri interventi significativi della Commissione europea sono: la Comunicazione del 1997 su "Tasse e imposte ambientali nel mercato unico" e la Comunicazione del 2001 intitolata "Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente" che resterà in vigore fino al 31 dicembre 2007.

---

La Commissione riconosce e legittima, per i fini che qui interessano, tre categorie principali di aiuti di Stato:

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

L'aiuto di Stato può configurarsi anche sotto forma di sgravi o esenzioni fiscali, che costituiscono vere e proprie deroghe temporanee a favore di talune imprese che versino in una situazione di momentanea perdita di competitività internazionale.

Tali misure possono dipendere da una decisione comunitaria o nazionale.

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

Nel secondo caso, tali tipi di deroghe non sono generalmente ammissibili, in quanto incompatibili con l'art. 87 del Trattato; l'ammissibilità degli aiuti sarà valutata caso per caso, ponendo particolare attenzione nella disamina, alla rigorosa limitazione nel tempo della deroga ed all'effettivo perseguimento di obiettivi di tutela ambientale<sup>66</sup>.

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

**Marco Allena**

**Professore Associato di Diritto Tributario  
Facoltà di Economia e Giurisprudenza  
Università Cattolica del Sacro Cuore – sede di Piacenza**

---

<sup>66</sup> Sulla qualificazione come aiuto di Stato da parte della Corte di Giustizia, 17 novembre 2009, C-169/08, del tributo sardo gravante negli scali turistici sugli aeromobili e sulle unità da diporto, introdotto dalla Legge finanziaria della Regione Sardegna per il 2007, si veda Succio, *La Consulta e le imposte locali "sarde" tra iniziative del Legislatore locale e punti fermi della legge delega n. 42/2009 (nota a Corte Cost. n. 216/2010)*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10, 2010.