

EMERGENZE AMBIENTALI E IMPOSIZIONE; IL TRAFFICO TRANSFRONTALIERO DEI RIFIUTI TRA IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E TRIBUTI DOGANALI

Sommario: 1. Strumenti fiscali e emergenze ambientali: inquadramento della problematica. - 2. Dai principi comunitari “chi inquina paga” e di prevenzione ai tributi ambientali. - 3. Il fenomeno del traffico internazionale di rifiuti nella prospettiva dell'imposizione. - 4. La tassazione del traffico transnazionale dei rifiuti ai fini doganali. - 5. Profili procedurali riguardanti la tassazione doganale dei rifiuti. - 6. I rifiuti nella disciplina Iva: il caso del traffico transfrontaliero intra UE. - 7. Il regime speciale di tassazione delle cessioni di rottami, cascami o avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi. - 8. Ipotesi di introduzione di un tributo speciale sul traffico transfrontaliero dei rifiuti.

1. Strumenti fiscali e emergenze ambientali: inquadramento della problematica

È stato già ricordato che il legislatore fiscale, nella ricerca e sperimentazione di nuovi modelli di prelievo, deve necessariamente tenere conto delle profonde trasformazioni intervenute nelle modalità di produzione della ricchezza e più in generale dell'intero contesto socio economico, non potendo restare indifferente rispetto alle emergenze ambientali che il modello di sviluppo industriale ha prodotto. Cambiamenti climatici¹, inquinamento dei mari, dell'aria, del suolo e del sottosuolo, progressiva riduzione delle risorse naturali, traffici illeciti di rifiuti, incremento dei tumori provocati da alimentazione non sicura e dalla diffusione di sostanze cancerogene appaiono, infatti, disastri ambientali rispetto ai quali occorre intervenire con tutti gli strumenti possibili, compresi quelli di carattere tributario. L'esportazione delle emergenze ambientali in paesi ancora non interessati all'intensificazione induce a ritenere indifferibile l'adozione di scelte condivise da parte di tutti gli Stati del mondo, sia ricchi, che poveri², non potendo dare risposte locali a problemi globali³.

¹ Si è da poco conclusa la Conferenza delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici tenuta a Copenaghen dal 7 al 19 dicembre 2009. I leader politici presenti, pur avvertendo l'esigenza di trovare un'intesa politica, hanno rinviato ad una fase successiva la stipulazione di una convenzione vincolante, viste le profonde divergenze ancora esistenti tra i diversi Stati sulle misure da adottare. Dopo il protocollo di Kyoto, sottoscritto da più di 160 paesi (ma non da Usa e Cina) con il quale è stata prevista la riduzione entro il 2012 delle emissioni di CO₂ in una misura non inferiore al 5% rispetto a quelle registrate nel 1990, e di un sistema di meccanismi flessibili per l'acquisizione di crediti di emissioni, si profila l'adozione di un documento di indirizzo che possa preludere ad un nuovo trattato sul clima.

Eppure non c'è molto tempo da perdere; secondo una recente indagine dell'ente governativo britannico *Met Office* se continueremo a immettere nel nostro pianeta la quantità di CO₂ che abbiamo prodotto negli ultimi decenni, entro il 2100 avremo un innalzamento delle temperature medie globali da 5 a 7 gradi centigradi. Per lo stesso studio, l'innalzamento di soli 4 gradi delle temperature porterebbe un quinto delle specie animali a rischio di estinzione e 2 miliardi di persone a soffrire la fame, oltre a gravi disastri naturali. La maggiore consapevolezza dell'urgenza di porre rimedio ai mutamenti climatici e ai disastri causati hanno iniziato a fare breccia anche a livello istituzionale all'interno dei singoli Stati nonché negli organismi internazionali. Particolarmente impegnati su tale tematica gli Stati europei: il documento approvato dal Consiglio ambiente dell'unione europea sancisce, infatti, la riduzione del 30 % dei livelli di emissione di CO₂ entro il 2020 e l'aumento del 20 % della produzione di energie rinnovabili. Eppure, Negli Stati Uniti, la legge voluta da Obama, che prevede il taglio delle emissioni del 17% (rispetto al 2005) entro il 2020 e dell'83% entro il 2050, approvata alla Camera, è, invece, attualmente ferma in Senato. L'auspicio è che le buone intenzioni, siano seguite da programmi concreti, anche volti a sostenere, anche finanziariamente, i Paesi in via di sviluppo nell'utilizzo di tecnologie ecosostenibili.

² Cfr. G. TREMONTI, *La paura e la speranza*, Milano, 2008, pag. 25, secondo cui “se il mondo è unico, le politiche non possono essere diverse. Se il mondo è unico, le regole non possono essere parziali. O sono generali o non sono. Nel tempo presente, se non sono generali, le regole sono solo un nonsenso. La soluzione efficiente totale non è neppure nella green economy e cioè nel grandioso piano mondiale di investimenti in energia pulita.... È necessario in parallelo fermare il mercatismo, l'ideologia forsennata dello sviluppo forzato spinto dalla sola e assoluta forza del mercato”

³ Sulla scia della progressiva affermazione di una cultura dello sviluppo sostenibile, gli ultimi anni sono stati caratterizzati dalla proliferazione di accordi sopranazionali orientati al perseguimento di finalità ambientali. Tra di essi va certamente segnalata la Dichiarazione di Stoccolma che non può considerarsi un evento isolato nel panorama internazionale, segnando piuttosto l'inizio di una nuova mentalità sempre più aperta a questo tipo di problemi anche per effetto delle conseguenze sull'ecosistema provocate dal progresso della tecnologia negli ultimi decenni.

Si tratta di una nuova fase di dialogo tra Paesi caratterizzati da analoghi problemi e riuniti attorno a obiettivi comuni, come quelli cristallizzati nella Dichiarazione di Rio sull'ambiente e lo sviluppo del 1992 che, riprendendo e confermando i contenuti della Dichiarazione di Stoccolma del 1972, auspica l'instaurazione di una nuova ed equa partnership globale, mediante definite azioni di cooperazione internazionale. La Dichiarazione proclama ventisette

Se fondamentale appare la definizione di programmi integrati di intervento all'interno dei quali adottare, accanto a limiti, divieti, controlli (c.d. politica del command and control)⁴, incentivi, anche misure di "fiscalità verde" su scala mondiale o quanto meno da parte di comunità di Stati (vedi Unione europea)⁵, non possono nemmeno escludersi interventi da parte degli Stati nazionali o dei governi regionali e locali nella materia tributaria⁶. Gli orizzonti della materia ambientale appaiono, infatti, così compositi e complessi che anche procedendo con piccoli passi possono essere raggiunti traguardi importanti, nel breve, medio e lungo termine⁷. Ne deriva che tributi ambientali, anche minori⁸, possono comunque concorrere a contrastare guasti ambientali o il consumo di risorse naturali scarse (petrolio, gasi, altri prodotti energetici non rinnovabili, acqua, ecc.), e, assicurando comunque un gettito che può comunque essere impiegato a fini ambientali proprio per rimuovere o attenuare i danni prodotti o per prevenirne di altri. Come evidenziato in numerosi documenti della Commissione europea (per tutti il libro bianco Delors), "per sollecitare la modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori in senso favorevole

principi attuando un compromesso tra le istanze dei Paesi in via di sviluppo, generalmente orientate a favorire la crescita, e quelle dei Paesi sviluppati, convinti che la tutela dell'ambiente sia un'esigenza prioritaria.

Tra i principi più rilevanti della Dichiarazione va sicuramente incluso l'enunciato in base al quale il diritto allo sviluppo va perseguito "...in modo da tenere equamente in conto i bisogni dello sviluppo e quelli ambientali delle generazioni presenti e future". Questo principio, ribattezzato con l'enfatica espressione di "sviluppo sostenibile", va integrato con la precisazione in base alla quale "la protezione dell'ambiente deve costituire una parte integrante del processo di sviluppo, non potendo essere considerato da esso disgiunto".

⁴ Cfr. M. CECCHETTI, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"*, in *www.federalismi.it*, pag. 78, e ss. per il quale Il sistema degli strumenti di regolamentazione diretta rappresenta, senza dubbio, l'approccio più tradizionale e consiste nella produzione di norme, generali o particolari, che stabiliscono, ad esempio, requisiti di qualità (dell'ambiente, di singoli fattori ambientali, di prodotti) oppure regole di comportamento per l'esercizio di determinate attività o per l'utilizzazione di certe sostanze. Il funzionamento concreto di questo sistema esige, naturalmente, l'assegnazione di un ruolo preponderante all'azione amministrativa che si manifesta nell'emanazione di ordini, nel rilascio di autorizzazioni o licenze, nello svolgimento di controlli, nell'irrogazione di sanzioni, etc. La necessità di rispettare le norme ed i vincoli imposti dal legislatore o dalla pubblica amministrazione consente di conseguire gli obiettivi di internalizzazione dei costi ambientali, dal momento che l'impresa o, comunque, il soggetto che interviene sull'ambiente sono costretti ad addossarsi le spese per l'adeguamento delle loro attività. Gli economisti tendono a ritenere che l'approccio basato sugli strumenti di regolamentazione diretta sia scarsamente efficiente e che debba essere preferito l'approccio che utilizza gli strumenti di mercato. L'inefficienza dei metodi di *comando e controllo* viene generalmente sostenuta in quanto si tratterebbe di strumenti altamente dispendiosi e, oltretutto, poco incentivanti".

⁵ Una delle raccomandazioni ricorrenti provenienti dalla Commissione Europea è quella di superare un approccio verticale e settoriale dei problemi ecologici, adottandone uno orizzontale, che "tenga conto dell'importanza della politica fiscale, della politica di spesa, e dell'efficacia degli strumenti economici per raggiungere obiettivi ambientali" nazionali, modelli di produzione".

⁶ Cfr. F. Batistoni Ferrara, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 1094, il quale amaramente osserva che "la timidezza manifestata in Italia nel perseguire la tutela dell'ambiente attraverso prestazioni patrimoniali imposte non mi sembra lasci bene sperare per quanto riguarda il mio Paese, ma penso che una considerazione complessiva della tutela dell'ambiente a livello mondiale, andando anche oltre alle imposizioni miranti a comprimere l'inquinamento e riferendosi ogni altra misura di carattere economico, non consenta di nutrire aspettative molto positive".

⁷ È proprio la necessità di considerare gli effetti sull'ambiente nel tempo che ha indotto la Fondazione Enrico Mattei a elaborare indici di sostenibilità ambientale attraverso cui verificare nel breve, medio e lungo termine le politiche degli Stati in materia ambientale (si pensi ad esempio agli accordi sul clima di cui si è discusso a Copenaghen ma anche le scelte su energia, alimentazione, politiche industriali, ecc.). Il Rapporto della Fondazione Mattei, presentato nei giorni scorsi, è stato, infatti, costruito sulla base di indicatori calcolati e proiettati negli anni dal 2009 al 2020, tenendo conto dello scenario di crescita economica, in assenza di specifiche politiche economiche, sociali o ambientali. Partendo da questo scenario di base, la classifica dell'indice di sostenibilità per il 2009 mostra che, tranne rare eccezioni, i paesi sviluppati presentano una migliore performance rispetto a quelli in via di sviluppo. Spicca solidamente al primo posto la Svezia seguita, con un bel distacco dalla Finlandia. Negli ultimi posti della classifica i paesi africani i quali, devono quindi affrontare, anche le emergenze ambientali. L'Europa monopolizza, invece, quasi le prime 10 posizioni della classifica: nella top ten, infatti troviamo solo due paesi non europei, Canada e Giappone. Deludente la performance degli Stati Uniti di America; primi dal punto di vista economico sono solo al 33esimo posto dal punto di vista delle politiche ambientali. Nemmeno entusiasmante la posizione italiana; solo 16esima, tre posti avanti la Russia, seconda peggiore tra i Paesi del G8. È evidente come sia quanto mai necessario rafforzare le politiche ambientali, sia nei paesi più ricchi (che possono investire in ricerca e tecnologia verde) sia in quelli più poveri, assecondandone la crescita nel rispetto dell'ambiente.

⁸ Sottolinea C. COCO, *Presentazione del lavoro dell'unità di ricerca di Bari*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, pag.389, che la categoria dei tributi ambientali *stricto sensu*, elaborata dalla dottrina, «seppure dogmaticamente rigorosa, pecca di astrattismo», visto che l'esperienza legislativa italiana mostra la tendenza ad enfatizzare le mere funzioni ambientali, invero, al solo fine di incrementare il gettito, di cui una quota, assolutamente residuale, viene utilizzata per interventi sull'ambiente. Gli unici strumenti di fiscalità ambientale, *lato sensu*, presenti e funzionanti nel nostro sistema tributario sono la *carbon tax* e la tassa-tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani".

all'ambiente, gioca un ruolo cruciale e si potrebbe dire dirimente, la fiscalità ecologica, la quale rappresenta, a ben vedere, lo strumento più efficace rimasto in capo agli stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione", Essa, infatti, consente, attraverso l'internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, di ridurre l'entità dell'inquinamento prodotto (con conseguente riduzione dei costi economici) correggendo, altresì, le distorsioni esistenti sul mercato per l'uso eccessivo delle risorse naturali, nonché le distorsioni della concorrenza derivanti dagli indebiti vantaggi competitivi dell'inquinamento per le aziende che producono senza sopportare costi per impedire l'inquinamento.

In questa prospettiva, il tributo ambientale, pur non dismettendo il proprio fine "fiscale" di procurare entrate (utilizzabili peraltro anche per fini ambientali), appare ispirato da valori che ne orientano la disciplina (tutela dell'ambiente, della salute, del paesaggio), perseguendo anche fini extrafiscali⁹ di promozione di comportamenti o processi produttivi ecocompatibili o di disincentivazione di produzioni inquinanti o di consumo di risorse scarse ovvero addossando su chi inquina i costi delle azioni di eliminazione dei danni all'ambiente, di bonifica e ripristino dei siti inquinati.

Alla luce di quanto osservato affiora la distinzione tra tributi ambientali in senso stretto e tributi ambientali in senso lato (o meglio con funzione ambientale)¹⁰, peraltro tracciata dalla Commissione europea. Nei primi, la fattispecie imponibile è costituita da un'unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato. Nei secondi, l'ambiente, inteso come valore, bene, diritto e fine¹¹, si colloca all'esterno della fattispecie, rilevando quindi su un piano extrafiscale¹².

⁹ P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario in Riv.dir.trib. intern.*, 2004, pag. 277, secondo cui "l'ambiente viene utilizzato nella definizione della fattispecie tributaria con due diverse modalità: talvolta esso è considerato lo scopo del tributo attraverso la previsione di una specifica destinazione del gettito al finanziamento di attività pubbliche rivolte alla sua salvaguardia; in altri casi è indicato come oggetto di tutela alla stregua di criteri extrafiscali che ispirano incentivi e disincentivi. In questa ottica si muovono gli orientamenti internazionali, che hanno inteso definire "environmental taxes" o "ecotaxes" tutti quei tributi "introduced for environmental reasons or having environmental effects independent of the motives behind the tax or charge"¹ o, comunque, comprendere i tributi ambientali tra gli "economic instruments in environmental policy"². In tutte queste definizioni si rinviene una marcata finalizzazione dei tributi in esame alla funzione di indirizzo e coordinamento delle attività dei privati (siano esse di produzione o di consumo) a finalità di salvaguardia di livelli sostenibili nelle condizioni di vita". In dottrina, cfr. F. PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente* (Milano, 1996; P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale (Milano, 2002), p. 319 ss.; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, p. 1614 ss. I. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, pag. 2, F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale* (Napoli, 1993).

¹⁰ Cfr. F. GALLO e F. MARCHETTI, *La tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pag. 115 ss. i quali evidenziano come "la tutela dell'ambiente è una finalità – politica, culturale, sociale – per sua natura extrafiscale. Fino a che si ritiene che lo strumento tributario debba essere utilizzato per la tutela dell'ambiente, non si potrà mai avere un tributo ambientale in cui cioè il bene ambientale in cioè il bene ambientale si collochi all'interno della fattispecie tributaria. La tutela ambientale 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 minore impatto ambientale". L'aver spostato l'elemento di collegamento tra tributo ed ambiente, dalla tutela dell'ambiente – scopo quest'ultimo extra fiscale – all'unità fisica inquinante, ha consentito alla dottrina di poter elaborare la teoria esposta, in termini di presupposto ambientale, ribaltando la tradizionale teoria sull'extrafiscalità del tributo ambientale.

¹¹ Sulla configurazione dell'ambiente, come valore, bene o diritto si vedano, in dottrina, B. CARAVITA, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, pp. 39, 40; G.F. CARTEI, *Paesaggio* (voce), *Enciclopedia giuridica Il Diritto*, X, Milano, 2007, pag. 631; B. CAVALLO, *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, pag. 398 e ss.; S. CIVITARESE, *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *www.aedon.mulino.it.*, n. 1/2002; S. CIVITARESE, *Il Paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in B. POZZO - M. RENNA (a cura di), *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2004, pag. 135 e ss.; D. COSÌ, *Diritto dei beni e delle attività culturali*, Roma, 2008, pag. 29 e ss.

¹² Ricorda A. DAGNINO, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale in Riv.dir.trib. intern.*, 2004, pag. 329, che la *divisio* tracciata possiede notevoli risvolti di carattere dogmatico, che meritano di essere approfonditi. a) I tributi "con funzione ambientale" (siano essi imposte o tasse) possono assumere due differenti connotazioni. a. 1) In primo luogo, possono assumere funzione ambientale tutti quei tributi "di scopo", il cui gettito sia cioè, per legge, destinato in tutto o in parte alla realizzazione di opere di tutela e/o risanamento ambientale. Potrebbe astrattamente essere il caso di qualunque tributo, diretto o indiretto. La funzione ambientale viene in rilievo, in modo mediato, per effetto della specifica destinazione del gettito, prevista dalla legge. a. 2) In secondo luogo, devono essere considerati quei tributi all'interno dei quali vengono introdotti *istituti fiscali penalizzanti*, destinati al perseguimento di obiettivi extrafiscali, di politica ambientali. I. I tributi con funzione ambientale dunque tassano

Resta fermo che, nel caso di imposte ambientali in senso stretto, la produzione, il consumo, l'attività inquinante o la risorsa naturale scarsa¹³ assunte come fattispecie imponibili dovranno denotare capacità contributiva non potendo comunque venire meno il presidio costituzionale posto dall'art. 53 della Costituzione, nonostante la riconducibilità della tutela ambientale ad altri principi costituzionali (in primis art. 32 avente ad oggetto la tutela della salute). A maggior ragione poi le imposte con finalità ambientali assumeranno come fattispecie imponibili tradizionali indici di capacità contributiva pur se sorrette da una destinazione ambientale. A sua volta, poi, l'effetto inquinante del prodotto o dell'attività sottoposta a tassazione potrà assurgere a propria volta al ruolo di parametro di commisurazione dell'imposta. La base imponibile potrebbe essere così determinata non solo sulla base del valore economico del bene prodotto o consumato (come per le comuni accise) ma dell'effetto inquinante generato.

Su un piano economico, viene poi tracciata la distinzione (che in qualche misura ricalca quella appena richiamata) tra tributi ambientali redistributori o incentivanti; i primi hanno lo scopo di finanziare interventi di salvaguardia ambientale e di disinquinamento, addossando i costi sugli inquinatori utenti; i secondi colpendo attività inquinanti intendono indurre gli inquinatori a ridurre le attività nocive, magari investendo in innovazione e in tecnologie pulite¹⁴. In ogni caso, appare evidente come l'utilizzo di strumenti di carattere fiscale nell'ambito di politiche ambientali, sia in senso impositivo¹⁵ che agevolativo¹⁶, appare

tradizionali indici rivelatori di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo, produzione, affari) ma contengono una disciplina che colpisce in modo più gravoso (penalizzazione) le fattispecie in cui si evidenzia un collegamento tra la capacità contributiva manifestata e lo svolgimento di un'attività dannosa per l'ambiente. Tale maggiore imposizione determina una disparità di trattamento fiscale tra fattispecie colpite dal tributo, che presuppone l'adozione di un *tertium comparationis* di natura ambientale. In altri termini, la situazione di chi realizza una determinata quantità di imponibile non inquinando viene valutata come diversa, ai fini della imposizione, da quella di chi produce la stessa quantità di ricchezza danneggiando l'ambiente. La giustificazione teorica di tributi di tal tipo è, dunque, *mutatis mutandis*, la stessa che sta alla base delle agevolazioni con le quali si favoriscono fiscalmente attività oggetto di promozione e/o di tutela in base a principi costituzionalmente rilevanti. Nel caso dei tributi a finalità ambientale il principio che viene in considerazione, per giustificare il trattamento più gravoso, è quello di cui all'art. 32, Cost.”

¹³ Osserva R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., pag. 475, secondo cui “l'uso gratuito di risorse naturali, nel presupposto che essi siano inesauribili ne determina infatti un'utilizzazione impropria, che non tiene conto del valore d'uso cui dovrebbe comunque corrispondere un prezzo e del fatto che accanto a risorse rinnovabili ve ne sono altre, quali le fonti energetiche non rinnovabili per le quali avrebbe dovuto attuarsi ab origine una politica di utilizzazione differenziata, attraverso un articolato sistema dei prezzi al fine di contenerne gli sprechi”:

¹⁴ W. BAUMOL - W. OATES, *The theory of environmental policy*, Cambridge, 1997 i quali propongono strumenti di regolamentazione diretta, consistenti nella determinazione di standard d'inquinamento sostenibile, con un'imposta sulle emissioni che incentivi il produttore a ridurre ulteriormente l'inquinamento. In questo caso, la possibilità di modificare l'imposta per adattarla alla variabilità degli obiettivi ambientali che si intendono raggiungere introduce, attraverso aggiustamenti successivi, un elemento di flessibilità che consente di superare le critiche rivolte alla eccessiva rigidità dei sistemi di regolamentazione diretta, sia l'obiezione che il pagamento del tributo costituisca una licenza ad inquinare.

¹⁵ Si veda in proposito, J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2005, pag. 42 il quale distingue tra a) tributi la cui funzione di protezione dell'ambiente si raggiunge mediante l'applicazione della loro riscossione ad attività perseguano tale finalità. L'esempio più noto è quello di soggiorno in alberghi con il proposito dichiarato di destinare i suoi introiti allo svolgimento di attività pubbliche dirette alla tutela e miglioramento dell'ambiente delle Isole Baleari 1. Torneremo più avanti su quest'argomento. b) imposte più elevate sulle attività che si considerano dannose per l'ambiente. Un esempio lo troviamo nell'imposta speciale sugli idrocarburi, che grava con aliquote più elevate di quelle ordinarie le benzina senza piombo, considerata più dannosa per l'ambiente di quelle che non contengono questo additivo c) Sgravi fiscali con finalità di protezione dell'ambiente. Un esempio si può trovare nell'imposta sulle società dove si applicano certe deduzione dalla quota per la effettuazione di investimenti in attivi materiali destinati alla protezione dell'ambiente d) Tributi che hanno un carattere contributivo e che cercano di far fronte al costo dei servizi pubblici necessari per contrastare i danni provocati da attività dannose. Questo è il caso di diverse tasse, soprattutto locali, richieste per esempio per il ritiro della spazzatura, per lo scarico di acque reflue o come dicevano le ordinanze fiscali classiche per lo svolgimento di attività insalubri, nocive, e pericolose. e) Imposte ambientali *stricto sensu*, che perseguono finalità di solidarietà ambientale. In questa categoria devono essere incluse certe imposte di alcune Regioni, come ad esempio le imposte di risanamento che analizzeremo più avanti.

Come possiamo osservare, si trovano presenti nella legislazione tributaria Spagnola esempi delle due politiche che in modo generico, si possono seguire per la protezione dell'ambiente. La prima è quella di punire le attività o i comportamenti dannosi (chi inquina paga); e l'altra quella di incentivare le attività rispettose dell'ambiente. Da un'altra parte, non possiamo ignorare le contraddizioni che possono esistere in entrambi i casi: a) Invece di gravare o di tassare le attività che danneggiano l'ambiente, sarebbe più coerente per la sua difesa vietarle direttamente, giacché in un altro modo il tributo finisce per essere visto come il prezzo che si deve pagare per inquinare. b) Le politiche di difesa dell'ambiente solo hanno senso se la loro riscossione è destinata a finalità ambientali e non in modo generico alle spese pubbliche..

comunque idoneo a produrre conseguenze positive in funzione del sistema dei valori ad esse sottesi pur se graduabili sul piano dell'efficacia¹⁷.

2. Dai principi comunitari "chi inquina paga" e di prevenzione ai tributi ambientali

In ambito comunitario, nell'intento di contenere i danni ambientali e addossare gli effetti dannosi collegate a condotte inquinanti su chi le pone in essere è stato da tempo introdotto il principio "chi inquina paga" in qualche modo inteso anche come fondamento dell'imposizione ambientale¹⁸. In forza di tale principio l'attività imprenditoriale viene responsabilizzata attraverso l'accollo, in capo allo stesso autore, degli oneri collettivi relativi a interventi di disinquinamento di situazioni di degrado ambientale. L'azione inquinante si traduce così in un costo aziendale, tanto più elevato, quanto maggiore è il danno producibile. Espresso, per la prima volta, dalla Dichiarazione sull'ambiente umano, approvata il 16 giugno 1972 dai Capi delle centodieci delegazioni partecipanti alla Conferenza dell'ONU tenutasi a Stoccolma, il principio del "chi inquina paga"¹⁹ ha ispirato l'evoluzione della disciplina comunitaria in materia ambientale, legittimando strumenti riparatori-risarcitori e prelievi sia extratributari che tributari²⁰ commisurati agli effetti dell'inquinamento prodotto o agli esborsi da sopportarne per eliminare i predetti effetti. Nel Programma d'azione per la protezione dell'ambiente del 17 aprile 1973, la Commissione europea, ha stabilito che "qualsiasi spesa connessa alla prevenzione e all'eliminazione delle alterazioni ambientali è a carico del responsabile", introducendo una sorta di responsabilità oggettiva a carico di chi ha il controllo dell'attività all'origine del danno. Con la firma, nel 1992, da parte degli stati membri e l'entrata in vigore il primo novembre del 1993 del Trattato di Maastricht sull'unione europea, e successivamente del Trattato di Amsterdam, la protezione ambientale venne elevata a politica dell'UE, riconoscendole un ruolo integrato con le altre politiche ed addirittura prioritario. Il Trattato modifica sostanzialmente il titolo VII dell'Atto unico europeo, introdotto solamente cinque anni prima, e gli articoli 2 e 3, ma in generale apporta modifiche a tutte le disposizioni in materia di tutela ambientale²¹. Il titolo VII dell' Atto unico europeo,

¹⁶ Sulle agevolazioni in tema di tributi ambientali, e con specifici richiami al tributo speciale, cfr. G. Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. Dir. Trib. Internaz.*, vol 2-3, 2004, pagg. 399 e ss.

¹⁷ Osserva M. CECCHETTI, *La disciplina giuridica*, pag. 87, " i tributi ambientali (sia quelli con "presupposto ambientale" sia quelli con semplice "funzione ambientale") vengono considerati un tipo di strumento di internalizzazione particolarmente vantaggioso e, in astratto, di gran lunga preferibile rispetto all'approccio fondato sulla regolamentazione diretta. Si tratta, infatti, di strumenti dotati di una spiccata flessibilità, ossia della capacità di essere modulati per tenere conto dei diversi costi di riduzione dell'inquinamento che possono caratterizzare i diversi settori produttivi, e ciò dovrebbe permettere di conseguire risultati socialmente ed economicamente migliori di quanto sarebbe possibile attraverso gli obblighi o gli standard. Inoltre, l'imposizione di un tributo sull'inquinamento costituisce un evidente incentivo per l'inquinatore a ridurre progressivamente le conseguenze del proprio intervento sull'ambiente, senza mai accontentarsi dei risultati già realizzati; come viene efficacemente osservato, per sottolineare la differenza con il sistema di regolamentazione diretta, in questi casi la regola è: meno si inquina meno si paga, e se non si inquina non si paga niente. La continua ricerca della riduzione o dell'eliminazione degli effetti dannosi sull'ambiente produce poi, come effetto non secondario, una forte spinta verso l'innovazione tecnologica e la scoperta di nuovi sistemi produttivi a minore impatto ambientale".

¹⁸ Cfr. P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 1161, il quale ricorda che la prima formulazione del principio può essere fatta risalire alla raccomandazione OCSE C(72) 128 del 26/5/1972, secondo la quale all'inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento al fine di mantenere l'ambiente in uno stato accettabile e che già nella legge francese n°1245 del 16/12/1964 veniva espressa compiutamente la formula "chi inquina paghi e chi depura viene aiutato"

¹⁹ Sul punto cfr. M. MELI, *Le origini del principio "chi inquina paghi" ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, pag. 217 ss.; ID., *Il principio comunitario <chi inquina paga>*, Milano, 1996, pag. 89.

²⁰ Evidenziano J. MALHERBE - C. VAN VYVE, in *Environmental taxation: the Belgian experience*, in *Riv.dir.trib. internazionale*, 2005, pag. 61, "When a Member State or one of its subdivisions applies the polluter-pays-principle, the tax rate applied will depend from the answer to the question for what the polluter is paying. If the tax is meant to make the polluter bear the costs for the prevention and control of pollution, the tax could be aimed at merely recovering the specific, marginal costs of prevention and control. In that event, a less ambitious environmental objective will be attained. The tax rate can, however, be higher, on the ground that the complete behavior of the polluter should be corrected and that all costs of realizing a specific environmental objective should be recovered from the polluter (for e.g. the restoration of the whole environment)".

²¹ L'articolo 2 dispone infatti "La comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche comuni, di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato, e sostenibile, delle attività economiche, un elevato livello di protezione ed occupazione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un

attualmente titolo XIX, è stato modificato ed ampliato proprio con l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht e con l'entrata in vigore, il 1° maggio 1999, del successivo Trattato di Amsterdam²². Nel l'Atto Unico europeo, al Trattato è inserito un apposito titolo denominato Ambiente, in cui si disciplina la politica comunitaria in tale settore, fissando, insieme al principio di sussidiarietà, gli obiettivi della salvaguardia, della protezione e del miglioramento dell'ambiente, della protezione della salute umana dell'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali. Nel tentativo di perseguire i richiamati obiettivi, il principio "chi inquina paga" viene ricollegato con quello "la prevenzione paga", che anticipa la tutela promuovendo sviluppo di tecnologie pulite ed il risparmio di risorse scarse ed energia. Il collegamento tra i due principi non è peraltro casuale; il principio «chi inquina paga» opera, infatti, come strumento per "finanziare" (attraverso l'individuazione del soggetto su cui deve gravare l'onere economico) non solo le misure riparatorie o ripristinatorie ma anche quelle precauzionali e di tutela preventiva²³. Nel trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1 dicembre 2009, viene compiuto un ulteriore passo in avanti, esprimendo a chiare lettere il principio dello sviluppo sostenibile dell'Europa nel quadro di un elevato livello di tutela e miglioramento qualitativo dell'ambiente. Particolare attenzione deve essere riservata all'art. 191 del Trattato in forza del quale "la politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: a) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, b) protezione della salute umana, c) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, d) promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici". Nella stessa disposizione trovano una felice sintesi i principi che hanno accompagnato l'evoluzione della normativa comunitaria in materia ambientale quali quelli della precauzione, dell'azione preventiva, del principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, e del principio «chi inquina paga».

Nonostante l'impegno delle istituzioni comunitarie, non si è comunque giunti all'istituzione di tributi ambientali di carattere comunitario, pur se non mancano proposte e nonostante alcune modifiche apportate soprattutto alla disciplina delle accise. I principi comunitari richiamati hanno, tuttavia, sorretto e orientato la politica in materia di fiscalità ambientale da parte degli Stati membri i quali hanno fatto ampio ricorso sia a tributi ambientali (in senso stretto e in senso ampio) sia a ecoincentivi. Pur nella profonda diversità delle esperienze dei diversi Stati è utile ricordare che, comuni appaiono alcune forme di prelievo, storicamente consolidate, aventi un qualche effetto ambientale, sia pure indiretto (si pensi soprattutto alla tassazione dei rifiuti solidi urbani di origine non industriale – tra tassa e tariffa –²⁴ o a tributi che colpiscono

alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente, ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento della qualità e del tenore della vita, la coesione economica e sociale, e la solidarietà tra stati membri". L'articolo 3 a sua volta dispone: "ai fini enunciati all'articolo 2, l'azione della comunità comporta, alle condizioni e secondo il ritmo previsti dal Trattato: h) il riavvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune; l) una politica nel settore dell'ambiente; n) la promozione della ricerca e dello sviluppo tecnologico.

²² Il testo del Trattato recepito in Italia dalla legge 16 giugno 1998 n. 209, introduce tra le innovazioni principali l'articolo 12 (ex articolo 6) ai sensi del quale l'unione si basa sui principi di democrazia, libertà, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, l'accrescimento dei poteri del parlamento europeo, mediante l'aumento dei casi di applicazione dei poteri di codecisione, l'introduzione del principio di trasparenza, ed un aumento delle competenze degli organi comunitari in materia di libera circolazione delle persone e delle politiche sociali.

²³ I principi di prevenzione e di precauzione trovano origini nell'ordinamento internazionale. La dichiarazione ministeriale di Bergen sullo sviluppo sostenibile del 16 maggio 1990, al par. 7, stabilisce, ad esempio: «Al fine di raggiungere lo sviluppo sostenibile, le politiche devono essere fondate sul principio di precauzione. (...) In caso di rischio di danni gravi o irreversibili, la mancanza di un'assoluta certezza scientifica non deve costituire un pretesto per rimandare l'adozione di misure per prevenire il degrado ambientale». Il principio di precauzione è stato poi esplicitamente riconosciuto dalla Conferenza di Rio de Janeiro nel 1992, e figura nella Dichiarazione di Rio con la ben nota formulazione del principio 15: «Per proteggere l'ambiente, gli Stati debbono applicare intensamente misure di precauzione a seconda delle loro capacità. In caso di rischio di danni gravi o irreversibili, la mancanza di un'assoluta certezza scientifica non deve costituire un pretesto per rimandare l'adozione di misure efficienti in rapporto al loro costo volte a prevenire il degrado ambientale. Sul principio di precauzione nella dottrina, si veda ampiamente, G. SCHERILLO, *Sul principio di precauzione nella scienza e nella tecnica dubbi e certezze* in *Dir. e gestione dell'ambiente*, 2001; D. AMIRANTE, *Il principio precauzionale fra scienza e diritto. Profili introduttivi* in *Dir. e gestione dell'ambiente*, 2001, pag. 18; S. GRASSI, *Prime osservazioni sul principio di precauzione come norma di diritto positivo* in *Diritto e gestione dell'ambiente*, 2001, pag. 37; M.C. NANNA, *Principio di precauzione e lesioni da radiazioni non ionizzanti*, Napoli, 2003.

²⁴ Sulla tassa rifiuti, si consenta il rinvio alla mia voce Tassa per la raccolta dei rifiuti in *Digesto IV*, Torino, 1997, Sul passaggio dalla TARSU alla TIA, tra gli interventi più recenti, cfr. A. STAGNARO, *Tassa per lo smaltimento dei*

talune produzioni e/o immissioni inquinanti come l'anidride solforosa o gli ossidi di azoto), In Italia, invece, fatta eccezione di qualche canone (si pensi a quello per il disinquinamento delle acque) o tributo paracommutativo (la già ricordata TARSU/TIA) il ricorso a tali forme di prelievo non è ancora diffuso; solo l'imposta sul conferimento in discarica dei rifiuti viene comunemente definita ecotassa²⁵ avendo una marcata caratterizzazione in senso ambientale sia con riguardo alla fattispecie imponibile che alla destinazione di parte del gettito.

Altri tributi, pure introdotti hanno avuto vita breve come ad esempio l'imposta sui sacchetti in plastica o il contributo sul riciclaggio del polietilene vergine, entrambi soppressi a seguito della previsione dell'obbligo di conferimento nel consorzio obbligatorio per il riciclaggio dei beni in polietilene²⁶ o la stessa carbon tax. Altri ancora, per quanto istituiti, hanno avuto vita difficile come l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, introdotta in favore delle Regioni ma praticamente disapplicata e persino i tributi sardi sul turismo, quali quella sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, dell'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico l'imposta sull'attracco di imbarcazioni da diporto e aeromobili sono state dichiarate illegittime rispettivamente dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Giustizia.

Come efficacemente evidenziato²⁷, di fronte ad alcuni tributi che si distinguono per le novità strutturali e per la particolare attenzione ai problemi dell'ambiente, sta un sistema fiscale che nel suo complesso non riconosce come importante la questione ambientale, relegando la stessa tutela dell'ambiente (e cioè l'evoluzione extrafiscale del tributo) ad un ruolo meramente secondario ed eventuale, ma centrale nelle scelte in tema di fiscalità".

Più significative le esperienze di altri Paesi europei come ad esempio la Spagna (dove trovano applicazione sia su base nazionale che locale una cinquantina di tributi ecologici) e i Paesi scandinavi (soprattutto Svezia e Finlandia che hanno da tempo introdotto una sorta di accisa verde per contrastare le emissioni nocive di Co2). Allo studio da parte del governo olandese è il progetto di istituzione di un'imposta sui chilometri percorsi dalle autovetture la cui misurazione dovrebbe avere luogo attraverso GPS. Deludente invece l'esperienza della Francia dove è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'imposta sul consumo di tutte le sostanze fossili (carbone, petrolio, gas, gpl) che avrebbe dovuto trovare applicazione già a partire dal 2010 nei confronti di imprese e famiglie

3. Il fenomeno del traffico internazionale di rifiuti nella prospettiva dell'imposizione

Come è noto, il traffico transfrontaliero dei rifiuti costituisce una delle principali emergenze ambientali la cui rilevanza si impone all'attenzione anche in considerazioni dei fenomeno dagli innumerevoli riflessi economici, sociali e giuridici²⁸. Nella prospettiva fiscale, è utile interrogarsi soprattutto se le cessioni, lecite

rifiuti solidi urbani, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, I, pagg. 1279 e ss., A. VOZZA, *Dalla Tarsu alla TIA*, in *Corr. Trib.*, n°17/2008, pag. 1368 e ss., A. SPAZI, *Il passaggio da tassa a tariffa rifiuti*, in *AziendItalia tributi*, 2008, pag. 165 e ss., E. RIGHI, *Tariffa di igiene ambientale e Costituzione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2007, II, pag. 593 e ss.

²⁵ Cfr. M. AULENTA, *Tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti*, in AA.VV., *Traffico transfrontaliero dei rifiuti*, Bari, 2009, pag. 189, secondo cui attraverso tale tributo viene incentivata la propensione degli operatori a ridurre l'inquinamento da sversamento di rifiuti tal quali e dall'altro le opere pubbliche e le ricerche aventi finalità ambientali, tendenti alla diminuzione del quantitativo da sversarsi in discarica. Cfr anche F. MENTI, *Ambiente e imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, Padova, 1999, pag. 3 per il quale "secondo la ratio del tributo, si verificherebbe una minore produzione dei rifiuti semplicemente assumendo a presupposto dell'imposizione la quantità che viene deposita in discarica. Assoggettando, infatti, ad imposizione la quantità di rifiuti nel momento del smaltimento in discarica dovrebbe crearsi una situazione sfavorevole alla produzione e, quindi, una riduzione di questa".

²⁶ Sul punto cfr. ampiamente F. Giampietro, *Sacchetti in plastica: addio?* in *Corr. giur.*, 1987, pag. 1089 ss; E. ZECCA, *Osservazioni giuridiche economiche sull'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica, istituita dall'art. 1, 8° comma, legge 475/1988*, in *Riv. giur. amb.*, 1990, 479 ss.

²⁷ Così F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., pag. 148, i quali auspicano una maggiore attenzione sul tema e invitano "il legislatore "perché disciplina la materia con maggiore coerenza, visione d'insieme e soprattutto migliore comprensione dei fenomeni oggetto di imposizione".

²⁸ Come emerge dall'ultimo rapporto "Rifiuti 2008" elaborato dall'Istituto Superiore per la Protezione e la Ricerca Ambientale, a fronte di una produzione annua di rifiuti urbani (e assimilati) di 32,55 milioni di tonnellate, il solo nostro Paese ha prodotto 134,72 milioni di tonnellate di rifiuti speciali, ed in particolare le operazioni di recupero di materia rappresentano la forma prevalente di gestione dei rifiuti speciali, circa il 47%, del rimanente, circa il 21% è smaltito in discarica e il 15% è avviato a impianti di trattamento chimico, fisico o biologico e ricondizionamento preliminare. È facile

o illecite, dei rifiuti sia in ambito interno sia transnazionale possano essere assoggettate all'imposta sul valore aggiunto e ai tributi doganali. Occorre, inoltre, chiedersi se tale fenomeno, per le sue proporzioni e per le conseguenze che determina in ordine alla salvaguardia dell'ambiente e della salute, possa meritare l'applicazione di nuove forme di prelievo di natura contributiva (dovute in relazione alle manifestazioni di ricchezza che tale traffico è in grado di esprimere) o paracommutativa (dovute con riguardo al finanziamento dei servizi di controllo o di contrasto di tale fenomeno)²⁹. Appare evidente che qualsivoglia nuova forma di imposizione presuppone scelte di carattere condiviso nella comunità internazionale ed europea, sia per il carattere globale del fenomeno, sia per impedire l'utilizzo di tecniche elusive o evasive. L'adozione di modelli condivisi di tributi in ambito internazionale e comunitario consentirebbe, peraltro, la definizione di criteri di collegamento uniformi e di delimitazione della sovranità impositiva dei diversi Stati anche su base convenzionale. È utile comunque ricordare che, in ambito comunitario, qualunque forma di prelievo immaginata deve essere comunque conforme e rispettosa dei principi e delle libertà previste nel Trattato ed in particolare di quelli della libera circolazione delle merci e di non discriminazione³⁰. A ciò va aggiunto che, sia con riguardo ai tributi già esistenti e da tempo sperimentati (Iva e dazi doganali), sia con riguardo a tributi di nuova istituzione, i traffici leciti e quelli illeciti sono imponibili nella stessa misura, avendo da tempo normativa e giurisprudenza tributaria evidenziato come la dimensione lecita o illecita dell'attività svolta resta esterna rispetto alla fattispecie imponibile. Conseguentemente, sia ai fini Iva che ai fini doganali (ma ciò varrebbe anche per nuovi tributi), ciò che rileva è la ricorrenza dei requisiti (soggettivi, oggettivi e territoriali) più che il carattere lecito o illecito del traffico posto in essere. Più precisamente, la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 29 giugno 1999, n. 158/98, ha stabilito che i proventi derivanti da cessioni di beni e da prestazioni di servizi costituenti illecito sono imponibili, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ove ricadenti nella relativa sfera applicativa (nel caso specifico, veniva sancita l'imponibilità della messa a disposizione di un banco per la vendita di stupefacenti). È stato, infatti, ritenuto che il principio della neutralità fiscale, che informa l'intera disciplina comunitaria dell'Iva, non consente alcuna discriminazione tra attività lecite e illecite. In caso contrario le operazioni da attività illecite, non scontando alcun prelievo, sarebbero avvantaggiate in spregio ai principi della concorrenza all'interno degli Stati dell'Unione europea.

constatare che mancano all'appello ben 28 milioni di tonnellate di rifiuti speciali. Tali rifiuti, misteriosamente scomparsi, sono raffigurabili come una montagna dell'altezza di circa 1.900 metri con una base di 3 ettari.

Purtroppo tali rifiuti, più che dissolversi nel nulla in forza di chissà quale magia, sono trasferiti e smaltiti da circuiti illegali. Tra le attività illecite gestite dalla criminalità organizzata, i traffici dei rifiuti sono, infatti, secondi solo al traffico degli stupefacenti, con volumi d'affari che in Italia superano i 22 miliardi di euro l'anno.

I dati Europol (European Police Office) evidenziano, tuttavia, che la prevalenza dei traffici illeciti riveste carattere internazionale (71%), per effetto del cosiddetto "*shopping normativo*" che orienta i flussi di rifiuti verso nazioni con apparati sanzionatori (amministrativo e penale) più blando e con controlli meno efficaci. Un recente studio condotto dalla UE in 13 porti europei, ha messo in rilievo, da un lato, che addirittura il 50% delle spedizioni di rifiuti registrano violazioni normative e, dall'altro, che l'esportazione riguarda in prevalenza residui chimici (anche radioattivi), metallurgici, elettronici e residui industriali tossici che non possono essere né distrutti né bruciati.

Numerosi sono poi i problemi che tale traffico comporta: si pensi ad esempio ai rischi connessi al trasporto per gli operai impiegati alla movimentazione e nel trasporto, ad esempio quelli che lavorano nel riciclo, recupero e smaltimento finale, nonché per l'ambiente delle aree di transito (sversamenti più o meno casuali) e di destinazione. Inoltre, molto spesso i Paesi che ricevono tali rifiuti non possiedono le tecnologie adatte per trattarli con metodi ecologicamente corretti ed in condizioni di sicurezza.

Il trasporto all'estero costituisce, infine, un facile alibi per evitare di introdurre, nei luoghi di produzione, misure e tecnologie pulite che possano ridurre a monte la quantità e pericolosità dei rifiuti prodotti.

²⁹ Con riguardo ad eventuali prelievi sul trasporto transfrontaliero di rifiuti di natura corrispettiva per benefici o servizi resi dallo Stato, si veda N. PENNELLA, *La tassazione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti* in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, pag. 159 e ss. il quale richiama l'esperienza tedesca della legge istitutiva del contributo al fondo di solidarietà con il quale far fronte al "finanziamento dell'attività statale succedanea a quella dell'impresa inadempiente all'obbligo di provvedere alla reintroduzione dei rifiuti nel paese di provenienza". Su un piano più generale, cfr. P. SELICATO, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali* in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, pag. 257 ss. spec. pag. 283 per il quale "nel finanziamento delle funzioni di presidio dell'ambiente è fatto un uso frequente di simili strumenti (specialmente dei c.d. contributi atipici) a ragione dello stretto collegamento esistente tra le attività svolte dagli enti pubblici a tutela della patrimonio naturale e della salubrità dell'ambiente e nel campo della programmazione degli insediamenti sul territorio".

³⁰ Cfr. N. PENNELLA, *La tassazione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti*, cit., pag. 160, il quale si interroga "sulla compatibilità col diritto comunitario primario o secondario di oneri in capo ai notificatori di trasporto intraCEE a titolo di corrispettivo per la garanzia statale per la reintroduzione dei rifiuti illecitamente trasportati ovvero a titolo di misure di compensazione per la promozione della libera circolazione" anche al fine di "prospettare soluzioni *de iure condendo*".

Ai fini doganali, poi, il sorgere dell'obbligazione doganale³¹ non è impedita dal verificarsi di situazioni di illecito. In forza degli art. 202 e seguenti del codice doganale comunitario, nel caso di irregolare introduzione di merci soggette a dazi nel territorio doganale UE e di irregolare introduzione nel territorio di merci da zona franca o deposito franco, l'obbligazione sorge all'atto dell'introduzione; nel caso di sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione. Configurano poi sottrazione al controllo anche ogni dichiarazione in dogana o presentazione di documenti per il visto in dogana, quando tali comportamenti comportano l'erronea attribuzione alla merce dello status di merce comunitaria (art. 865, disp. att.). Soggetto dell'obbligazione è chi procede alla sottrazione, ma anche coloro che colpevolmente acquisiscono o detengono la merce. Il debitore in questi casi è la persona che era tenuta al rispetto degli obblighi in questione (art. 204).

Va peraltro osservato che l'attività di accertamento ai fini tributari può rilevarsi particolarmente preziosa nella repressione dei traffici illeciti di rifiuti, consentendo interventi di carattere repressivo o sanzionatorio non solo ai fini fiscali. Ciò premesso, appare del tutto evidente come la definizione di regole condivise in materia e l'intensificazione della cooperazione internazionale tra le autorità fiscali dei diversi Stati dell'Unione europea (ovvero di tutta la Comunità internazionale)³² appaiono essenziali condizioni nella prospettiva di una più efficiente azione di contrasto dei fenomeni in esame e di una maggiore salvaguardia dell'ambiente e della salute.

4. La tassazione del traffico transnazionale dei rifiuti ai fini doganali

Come è noto, ai sensi delle disposizioni del Regolamento CEE n. 2913 del 12 ottobre 1992, istitutivo del codice doganale comunitario, l'obbligazione doganale all'importazione si collega all'immissione in libera pratica nel territorio doganale dell'Unione europea di una merce soggetta a dazi all'importazione. Soggetto passivo dell'obbligazione doganale all'importazione è il dichiarante e, in caso di rappresentanza indiretta, il soggetto per conto del quale la dichiarazione viene effettuata. Nel caso, invece, di esportazione, l'obbligazione sorge all'atto della fuoriuscita dal territorio doganale dell'Unione europea di merce soggetta a dazi all'esportazione, con dichiarazione in dogana; più precisamente essa sorge all'atto dell'accettazione della dichiarazione medesima e riguarda il dichiarante, insieme, eventualmente, al soggetto per conto del quale la dichiarazione è effettuata (art. 219). Inoltre, la stessa obbligazione viene fatta dipendere dall'uscita dal territorio doganale di merce soggetta a dazio all'esportazione, senza dichiarazione (art. 210) ovvero con l'inosservanza delle condizioni di uscita in esonero da dazi all'esportazione (art. 211). Infine, ai sensi dell'art. 212 del Codice, l'obbligazione doganale sorge anche quando la merce considerata forma oggetto di un divieto o di una limitazione di importazione o di esportazione.

A ciò va aggiunto che, ai fini della determinazione del tributo, assumono rilevanza la qualificazione, il valore, l'origine della merce dichiarata ovvero il regime di tara o il trattamento degli imballaggi e qualunque altro elemento utile per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti doganali³³ (art. 8, d.lgs. 374/2000).

Fondamentale è in ogni caso la natura della merce, secondo quanto stabilito dalla tariffa. Quest'ultima, infatti, comprende sotto la dizione "rifiuti" ben 6 categorie di prodotti rientranti nelle voci doganali numero 2621, 3006, 4700, 4706, 4707 e corrispondenti a:

- altre scorie e ceneri.;

³¹ G. ARDIZZONE, *Dogane e imposte doganali* in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, S. FIORENZA, *Dogane e imposte doganali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, vol. V, Torino, 1990, pag. 116; F. PISTOLESI, *I tributi doganali*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1998, pag. 731.

³² F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007 P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, cit., Padova, 1999, pagg. 893 e seguenti; ID., *La cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pagg. 717 e seguenti; M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, pagg. 90 e seguenti; M. BAVILA, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, pagg. 153 e seguenti.

³³ Si veda, inoltre, la circolare 79/D deI 19.4.2000 del cessato Dipartimento delle dogane, l'oggetto delle controversie doganali non deve considerarsi limitato alle contestazioni riguardanti la qualificazione, il valore, l'origine della merce dichiarata bensì ogni tipo di contestazione insorta nella fase di formazione dell'accertamento o in sede di revisione dello stesso e concernente l'accertamento e la liquidazione dei diritti doganali".

- ceneri e residui provenienti dall'incenerimento di rifiuti urbani;
- preparazioni e prodotti farmaceutici...;
- paste di legno o altre materie fibrose...;
- paste di fibre ottenute da carta o da cartone...;
- carta o cartone da riciclare...

Preliminare rispetto alle diverse categorie è, tuttavia, la nozione di rifiuto che, ai fini doganali, è attualmente sancita dall'art 1 lett a) della Direttiva U.E.2006/1234. Secondo tale disposizione : si intende per rifiuto qualsiasi sostanza od oggetto che rientri nelle categorie riportate nell'allegato I e di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o l'obbligo di disfarsi³⁵. È di tutta evidenza che solo partendo dall'esatta natura dello stesso si può classificare doganalmente il bene-rifiuto, e quindi trattarlo fiscalmente. Va peraltro sottolineato che, ai fini doganali, la configurazione del rifiuto presuppone, da un lato, l'inquadramento nelle categorie di cui al citato allegato e, dall'altro lato, il distacco fisico del bene dal detentore, sia consapevole che involontario assecondato dall'obbligo di abbandonare il bene ovvero dalla volontà o dalla destinazione alla dismissione impressa dallo stesso detentore. Anche ai fini doganali, dai rifiuti devono essere mantenuti distinti i residui ovvero le materie prime secondarie il cui riconoscimento dipende, invece, oltre che dalla loro provenienza da un ciclo produttivo, dalla possibilità di un successivo utilizzo, rispettivamente, senza o con ulteriori trasformazioni,

Generalmente le importazioni di rifiuti (ovvero i beni sopra elencati cui la tariffa attribuisce una specifica tassazione) restano esenti dall'applicazione dei dazi doganali tranne quelle rientranti nella VD 3825 i cui prodotti sono gravati da una aliquota del 6,5%. La necessità di importare rifiuti potrebbe, infatti, derivare oltre che dalla intenzione di un loro smaltimento o reimpiego anche dalle risultanze di processi produttivi, qualora essi costituiscano materiale di scarto derivato dalla trasformazione di ulteriori prodotti (magari introdotti nello Stato in sospensione del diritto perché sottoposti ad un regime particolare, come la trasformazione sotto controllo doganale, il deposito o il perfezionamento attivo), destinati a specifici usi. Dal processo di trasformazione potrebbero derivare infatti dei rifiuti che essendo stati introdotti insieme alla materia prima in sospensione, necessiterebbero di essere definitivamente importati. Ciò spiegherebbe anche il senso della esenzione daziaria disposta per beni che hanno un valore assolutamente nullo, nello stato in cui si presentano.

Nelle note del cap. 38 della tariffa viene definito, poi, in modo dettagliato il concetto di rifiuto rientrante nelle ipotesi ivi descritte; alla luce delle note richiamate, per rifiuti urbani si intendono i rifiuti scartati da privati, da ristoranti, alberghi, ospedali, negozi, uffici.... Le stesse note aggiungono inoltre che i rifiuti urbani contengono un grande numero di materie come materie plastiche, di scarto, e i detriti. Ma l'espressione rifiuti urbani non comprende, tra gli altri, i rifiuti industriali, i rifiuti farmaceutici, i rifiuti clinici i quali ovviamente si collocano in altre categorie e restano soggette ad altri adempimenti di carattere formale. Come anche ad altri fini (si pensi alla disciplina della tassa rifiuti ovvero della ecotassa), anche ai fini doganali la qualificazione della tipologia di bene (rifiuto o residuo) influenza il regime doganale. Al riguardo,

³⁴ Invero, la tassazione ai fini doganali dei rifiuti è stata oggetto di numerosi interventi dell'Unione europea a partire dal 1975 (cfr. direttiva 442 del 15 luglio 1975, i cui obiettivi erano la protezione della salute umana e dell'ambiente contro gli effetti nocivi della gestione dei rifiuti; detta direttiva è stata poi modificata dalla direttiva 91/156 CEE del 18 marzo 1991, che ha a sua volta introdotto sostanziali novità al fine di ridurre la produzione di rifiuti e di potenziare le attività di recupero mediante il loro riciclo, reimpiego ed riutilizzo, per ottenere materie prime secondarie o energia.

La direttiva inoltre, definiva (ampliandola) la nozione di rifiuto introducendo un allegato (Allegato I) con un elenco dettagliato di 16 categorie di rifiuti: Nella nuova definizione è rifiuto allora "qualsiasi sostanza od oggetto che rientri nelle categorie riportate nell'allegato I e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi".

³⁵ La norma ricalca, in larga misura, il preambolo alla direttiva CEE n. 75/442, secondo cui i rifiuti sono "beni mobili di cui il detentore si disfi o sia tenuto a disfarsi a norma delle disposizioni nazionali in vigore, ad eccezione dei rifiuti radioattivi, minerari ed agricoli, delle carogne, delle acque di scarico, degli effluenti gassosi e dei rifiuti soggetti ad una specifica regolamentazione. Sulla nozione di rifiuto, si veda altresì A. GIAMPIETRO, voce *Rifiuti (smaltimento dei)* in *Enc.dir.*, 1989, vol. XL, pag. 796; F. BASSI, *Sul concetto giuridico di rifiuto* in *Riv.giur.ambiente*, 1988, pag. 47, secondo cui la nozione di rifiuto, contenuta nell'art. 2, d.p.r. n. 915, sembra prestarsi ad una scomposizione: a) qualsiasi sostanza od oggetto, derivante da attività umane, abbandonato; b) qualsiasi sostanza od oggetto, derivante da cicli naturali, abbandonato; c) qualsiasi sostanza od oggetto, derivante da attività umane, destinato all'abbandono; d) qualsiasi sostanza od oggetto, derivante da cicli naturali, destinato all'abbandono. Con riguardo ai riflessi tributari della nozione di rifiuto, cfr. N. PENNELLA, *Sull'interpretazione autentica della nozione di rifiuto ai fini della relativa tassa di smaltimento*, in *Rass.trib.*, 2003, pag. 692.

la Corte di Giustizia ha costantemente avanzato e sostenuto un'interpretazione ampia della definizione, a fini di coerenza con gli obiettivi della direttiva 2006/12/CE e con l'articolo 174, paragrafo 2, del trattato CE, il quale stabilisce che la politica della Comunità in materia ambientale deve mirare a un elevato livello di tutela. La definizione di rifiuto contenuta nella direttiva 2006/12/CE si riferisce all'allegato 1 della stessa e all'elenco europeo dei rifiuti, stabilito dalla decisione 2000/532/CE. La Corte ha più volte ribadito che sono le circostanze specifiche a fare di un materiale un rifiuto o meno e che pertanto le autorità competenti devono decidere caso per caso. È infine importante evidenziare che, sebbene un determinato materiale, in base ai criteri definiti dalla Corte, non rientri nella categoria dei rifiuti, se nella pratica il suo detentore se ne disfa, deve essere chiaramente considerato e trattato come tale.

Tornando alla delicata materia dei traffici illeciti dei rifiuti, va ricordata la pratica attraverso cui questi si realizzano almeno ai fini doganali: la qualificazione, spesso fittizia, dei rifiuti come residui riutilizzabili, attraverso la falsa rappresentazione nella documentazione di accompagnamento, o all'origine presso i produttori o lungo il tragitto verso le discariche, spesso abusive, o verso gli impianti di destinazione. In proposito la Corte di Giustizia, nella sentenza *Palin Granit*³⁶, ha definito residuo di produzione il prodotto che non è il risultato direttamente ricercato dal processo di fabbricazione. Nella sentenza *Saetti*,³⁷ ancora la Corte di Giustizia ha sottolineato che, poiché il materiale in questione era "il risultato di una scelta tecnica" (volta deliberatamente a produrlo), non poteva essere considerato residuo di produzione.

Sul punto, la giurisprudenza di Cassazione ha altresì chiarito che, perché il materiale di scarto possa essere considerato residuo e non rifiuto, occorre la destinazione attuale, effettiva ed oggettiva al reimpiego produttivo e non una mera idoneità del materiale a tale trattamento³⁸. Si veda, sul punto anche la Corte Costituzionale³⁹ secondo cui "per materia prima secondaria deve intendersi qualsiasi residuo, tanto se derivante da un processo di produzione quanto da un consumo il quale, essendo suscettibile di riutilizzazione o di sfruttamento economico, viene reimmesso in un circuito avente come destinazione finale il suo impiego nella produzione in qualità di materia prima".

Ai fini doganali, dalla categoria dei rifiuti va distinta quella dei rottami/cascami, che subisce secondo la tariffa un diverso trattamento. I rottami sono menzionati in diverse parti della tariffa, i più frequenti sono quelli ferrosi appartenenti al capito 76, menzionati fra i cascami e gli avanzi di alluminio.

Di scarso valore ancorché collegati al concetto di rifiuto sono i beni dichiarati al VD 6309, ovvero oggetti da rigattiere e stracci, per la parte relativa agli stracci cui viene attribuita l'esenzione. Questi prodotti, pur non considerati rifiuti, sono trattati in modo simile, poiché si presentano con scarsissimo valore commerciale. Il trattamento daziario è quindi agevolato..

³⁶ Nella citata causa *Palin Granit* la Corte ha ritenuto che, pur essendo stato comprovato che il materiale in questione non rappresentava alcun rischio grave per la salute umana e per l'ambiente, tale certezza non costituiva un criterio tale da escludere la qualifica di rifiuto. Il ragionamento è logico: dei rifiuti industriali inerti scaricati in una zona non adibita allo scopo possono non costituire alcun rischio per l'ambiente o la salute umana, ma causano indubbiamente inconvenienti e devono pertanto essere considerati rifiuti. E sempre in base a questo ragionamento, il fatto che una sostanza possa essere recuperata come combustibile, secondo modalità compatibili con le esigenze di tutela ambientale e senza subire un trattamento radicale, non significa che essa non sia un rifiuto. La definizione di rifiuto è data proprio per garantire che i rifiuti siano effettivamente trattati in modo compatibile con le esigenze di tutela ambientale. La Corte ha sentenziato che né il luogo di deposito del materiale, né la sua composizione sono criteri da prendere in considerazione all'atto di stabilire se qualificarlo rifiuto o meno. In alcuni casi, come nell'estrazione del marmo, i residui di produzione, quali il materiale di scarto, possono avere una composizione del tutto identica a quella del prodotto principale. Dato che però sono destinati allo smaltimento, saranno comunque rifiuti.

³⁷ Nella causa *Saetti*, la Corte era chiamata a stabilire se il coke da petrolio, una materia a base di carbone risultante dal processo di raffinazione del petrolio grezzo, fosse da considerarsi un rifiuto. La Corte ha affermato che il coke da petrolio non può essere qualificato come residuo di produzione, in quanto la produzione di coke è il risultato di una scelta tecnica, in vista del ricorso a un preciso combustibile. Ha inoltre sostenuto che, sebbene il coke da petrolio sia il risultato automatico del processo di raffinazione, dal momento in cui vi è la certezza che l'intera produzione di coke verrà utilizzata, principalmente per lo stesso tipo d'impiego delle altre sostanze petrolifere ottenute dalla raffinazione, detto coke è a sua volta un prodotto petrolifero fabbricato in quanto tale e non un residuo di produzione.

³⁸ Così Cass. pen. 26 settembre 1995, n. 274; Si veda, inoltre, la pronuncia della Pretura di Cremona del 29 settembre 1991 in *Riv. pen.*, 1991, pag. 1089), secondo cui "essendo la nascita del rifiuto condizionata dalla volontà del detentore di disfarsi dell'oggetto o della sostanza non più utilizzabile, residuo proveniente da lavorazione industriale, se indirizzato al recupero effettivo, oggettivo ed attuale in un nuovo processo produttivo, deve essere considerata materia secondaria.

³⁹ Sentenza 30 ottobre 1990, n. 512.

5. Profili procedimentale riguardanti la tassazione doganale dei rifiuti

La regolamentazione delle procedure doganali concernenti i rifiuti pone questioni legate alla sicurezza del traffico, piuttosto che alla tassazione dei prodotti oggetto di esso.

Prima fra tutti a livello internazionale, la Convenzione di Basilea la quale dispone l'osservanza di una serie di adempimenti ogniqualvolta si realizzi una spedizione di rifiuti, sia nell'ambito del territorio comunitario che extra comunitario. Va peraltro avvertito che le norme che regolano le procedure doganali – meglio definite regimi doganali – del transito, della importazione e della esportazione vengono coordinate con quelle disposizioni poste alla salvaguardia della sicurezza, affinché le spedizioni transfrontaliere siano effettuate nella piena osservanza dei precetti ivi sanciti.

Come è noto, la Convenzione di Basilea è stata sottoscritta dalla Comunità Europea che l'ha poi approvata con una Decisione del Consiglio il 1° febbraio 1993 (93/98/CEE, GU L 39/93). Essa regola le spedizioni internazionali dei rifiuti pericolosi, in maniera che il rifiuto venga smaltito in modo corretto ed ecologicamente compatibile. Secondo la predetta Convenzione costituiscono rifiuto "le sostanze o gli oggetti che si eliminano, che si ha intenzione di eliminare o che si è tenuti ad eliminare in virtù delle disposizioni del diritto nazionale". La Convenzione prevede un sistema di scambio di informazioni tra Paese di spedizione, Paese di transito e Paese di ricevimento dei rifiuti; è stabilito, infatti, che il Paese di origine del rifiuto notifichi anticipatamente al Paese importatore la natura del rifiuto oggetto di trasferimento. Il Paese ricevente e qualsiasi altro Stato nel quale abbia luogo l'attraversamento del rifiuto possono negare l'autorizzazione al transito ovvero possono richiedere ulteriori informazioni, ovvero possono approvare la spedizione. Il soggetto incaricato dello smaltimento deve, invece, notificare all'esportatore, ed alla nazione esportatrice, l'avvenuta eliminazione.

La Convenzione richiede che i rifiuti pericolosi e gli altri rifiuti soggetti a trasporto transfrontaliero siano imballati e trasportati in conformità agli standard ed alle norme internazionali nel campo degli imballi, e, in particolar modo, alle regole definite nelle Raccomandazioni ONU sul trasporto delle merci pericolose. È opportuno sottolineare che nella Convenzione di Basilea i termini "importazione" ed "esportazione" si riferiscono a qualsiasi spedizione di rifiuti in entrata o in uscita da ogni singolo paese che sia parte della Convenzione mentre, secondo la normativa comunitaria, tali termini si applicano solamente alle spedizioni in entrata e in uscita dal territorio dell'Unione Europea considerato nel suo insieme.

Altresì, va tenuto presente che i sistemi di classificazione dei rifiuti utilizzati dalla regolamentazione comunitaria sulle spedizioni di rifiuti sono diversi rispetto a quelli previsti dalla Convenzione di Basilea e, di conseguenza, le definizioni di rifiuti pericolosi e i tipi di rifiuti soggetti a procedure di notifica in parte possono non coincidere. La Convenzione distingue i "rifiuti pericolosi" (rifiuti da controllare) dagli "altri rifiuti" (rifiuti che richiedono un esame speciale): questa ultima categoria comprende i rifiuti urbani (domestici) e i residui derivanti dall'incenerimento dei rifiuti urbani (domestici), due tipologie di rifiuti che richiedono un'attenzione particolare e che sono soggetti a controlli simili a quelli previsti per i rifiuti pericolosi (nella Convenzione compaiono rispettivamente nell'Allegato II alle voci Y46 e Y47).

La Convenzione dà una precisa nozione di traffico illecito di rifiuti, che si ha quando qualsiasi movimento oltre frontiera di rifiuti pericolosi o di altri rifiuti viene effettuato:

- senza le previste notifiche a tutti gli Stati interessati;
- senza il consenso dello Stato interessato;
- con il consenso degli Stati interessati ottenuto mediante falsa dichiarazione e documentazione o frode;
- in maniera non conforme ai documenti;
- in modo da determinare una deliberata eliminazione dei rifiuti in violazione della Convenzione.

In tali casi, se il traffico illecito è da attribuire all'esportatore o al produttore, la Convenzione prevede che i rifiuti siano riportati da tali soggetti nello Stato esportatore o, se ciò non è possibile, siano eliminati a cura degli stessi soggetti; mentre se il traffico illecito è da attribuire all'importatore o all'eliminatore, i rifiuti devono essere da questi eliminati in modo eco-compatibile. Qualora non si riuscisse a definire il responsabile del traffico, la Convenzione prevede l'eliminazione dei rifiuti a cura degli Stati interessati in accordo fra di loro, sempre che il metodo utilizzato sia ecologicamente razionale.

In ambito comunitario il Regolamento CEE n. 259/1993, relativo alla sorveglianza e al controllo delle spedizioni di rifiuti all'interno della Comunità europea, nonché in entrata e in uscita dal suo territorio recupera, in larga parte i principi ispiratori della Convenzione di Basilea sul controllo dei movimenti transfrontalieri di rifiuti pericolosi. Tale disciplina è stata poi potenziata da successive modificazioni tra le quali soprattutto la direttiva n. 12/2006 citata.

Obiettivo comune di tali testi normativi, non è solo la soppressione dei traffici illeciti di rifiuti, ma anche il controllo di quelli leciti. La disciplina comunitaria in esame suddivide i rifiuti destinati al recupero in base a caratteristiche crescenti di pericolosità, sicché la disciplina comunitaria relativa alla movimentazione dei rifiuti destinati al recupero negli Stati dell'Unione non presenta caratteri di uniformità, ma si differenzia in base alla natura dei residui che ha ad oggetto.

Il nuovo regolamento di base ha aggiornato, poi, le norme relative agli uffici doganali aggiungendo la disposizione per la quale se un ufficio doganale di esportazione, di uscita o di entrata rileva una spedizione non conforme alle disposizioni del regolamento (quindi illegale) è tenuto ad informare le autorità competenti del proprio paese, provvedendo alla detenzione dei rifiuti fino a quando non si dispone diversamente. Il nuovo regolamento, poi, disciplina il mero transito dei rifiuti (art. 47) sul territorio dei Paesi comunitari, da/verso i Paesi terzi, prevedendo l'applicazione delle regole relative alle importazioni nella Comunità europea da paesi extracomunitari, con l'aggiunta di adempimenti di controllo del tracciato di entrata ed uscita dei rifiuti a carico dell'Autorità di controllo.

6. I rifiuti nella disciplina Iva: il caso del traffico transfrontaliero intra UE

Istituita con il d.p.r. 633 del 1972 per adeguare la legislazione italiana alle direttive comunitarie (67/227 del 16 aprile 1967), l'iva costituisce l'innovazione di maggiore rilievo della riforma tributaria degli anni settanta. La sua introduzione ha comunque corrisposto all'intento, maturato in ambito comunitario, di pervenire all'instaurazione di un mercato interno attraverso un sistema comune di imposte sulla cifra d'affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. Ciò spiega perché le istituzioni comunitarie hanno dato un decisivo impulso all'armonizzazione delle legislazioni in materia di imposta sul valore aggiunto attraverso numerose direttive l'ultima delle quali (la n. 112 del 2006) accorpa le precedenti disposizioni, tenendo anche conto delle interpretazioni espresse dalla Corte di Giustizia.

Come è noto l'imposta si applica nei confronti dei soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

L'art. 1, d.p.r. n. 633, prevede, infatti, che la cessione di beni o la prestazione di servizi siano effettuate nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni. Rientrano, pertanto tra le operazioni imponibili, "le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere, qualunque ne sia la fonte" (art. 3, d.p.r. n. 633). L'art. 24 della direttiva 112, cit., accentuando la residualità del concetto, definisce prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni. Tali prestazioni si considerano effettuate al momento in cui sono rese ovvero, se di carattere continuativo o periodico, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Da quanto osservato appare evidente che il trasporto di rifiuti, in quanto prestazioni di servizi effettuate dai soggetti che rivestono la qualità di imprenditori è senz'altro soggetta ad Iva, Analogamente restano sottoposte a tale tributo anche le cessioni di beni purché poste in essere da imprenditori nell'accezione innanzi richiamata.

L'art. 1, d.p.r. n. 633, dopo avere stabilito che il tributo si applica alle operazioni imponibili effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio d'impresa o nell'esercizio di arti e professioni, estende tale applicazione alle "importazioni da chiunque effettuate". A differenza di quanto accade per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, che sono colpite dall'imposta soltanto in quanto rientranti nell'esercizio di imprese oppure di arti e professioni, le importazioni costituiscono una fattispecie tributaria generale. In relazione a tale carattere, l'art. 67 stabilisce che costituiscono importazioni le operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e

che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità.

La fattispecie, determinata sotto il profilo della riconducibilità dell'operazione imponibile all'esercizio d'una attività produttiva di reddito in modo stabile, implica un ulteriore requisito, egualmente indicato dall'art. 1, d.p.r. n. 633, cit.: quello della territorialità, definito dall'art. 7, d.p.r. n. 633, e modifiche successive. Le cessioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato del fornitore o per suo conto e le cessioni di beni nei confronti di passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, aeromobili o treni (capv.); il legislatore, mentre ha ritenuto applicabile in modo naturale il principio della territorialità ai beni immobili, per quanto riguarda i beni mobili collega il requisito alla situazione in cui essi versano rispetto all'ordinamento nazionale..

Più complessa, la riferibilità del criterio alle prestazioni di servizi. In base al terzo comma dell'art. 7, queste si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

La norma comporta un profondo rinnovamento dei criteri precedenti, che avevano riguardo all'elemento dell'utilizzazione, dando rilievo alla residenza del soggetto che effettua la prestazione; altro elemento innovatore è costituito dalla rilevanza del domicilio o residenza all'interno della Unione europea. L'ultimo comma dell'art. 7, integrando e precisando il principio di territorialità dell'iva, stabilisce che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate a cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali: vale a dire, quelle operazioni che, pur avendo luogo sul territorio nazionale, si sottraggono al principio stesso.

A seguito dell'abolizione delle frontiere doganali, profonde innovazioni sono state apportate al regime Iva delle operazioni imponibili intracomunitarie (comprese evidentemente le cessioni di rifiuti che intercorrono tra soggetti passivi IVA appartenenti a diversi stati membri dell'Unione Europea). Derogando alle disposizioni relative alle esportazioni ed alle importazioni, le quali trovano applicazione limitatamente alle operazioni con i Paesi extra UE, il legislatore ha, infatti, stabilito, limitatamente alle operazioni con i Paesi UE, il principio dell'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione del bene o del servizio. In forza della disciplina vigente introdotta dal capo II del D.L. 30.08.1993, n° 331, convertito in Legge 29.10.1993, n° 427, in attesa dell'entrata in vigore del regime definitivo che armonizza la disciplina dell'IVA tra i paesi dell'Unione, detta per le cessioni intracomunitarie, in generale, la non imponibilità, nella ricorrenza dei presupposti in coerenza al principio della tassazione nel Paese di destinazione dell'operazione.

Pertanto, in via esemplificativa

La cessione è effettuata a titolo oneroso

Il venditore è un soggetto passivo in Italia

L'acquirente è un soggetto passivo in un altro Stato membro

L'acquirente abbia comunicato al cedente il proprio numero di identificazione

La Risoluzione ministeriale n° 25/E del 12.02.1997, in merito alla responsabilità amministrativa del venditore chiarisce che "il cedente nazionale, al fine di usufruire del beneficio della non imponibilità, è tenuto a controllare, attraverso l'attivazione di un sub procedimento, il cui atto iniziale è costituito da una richiesta e il cui atto finale è rappresentato da una formale conferma, la correttezza dei dati identificativi fornitigli dall'acquirente. Detta conferma rileva, appunto, come fatto di legittimazione in capo al cedente per beneficiare del trattamento agevolativo. La ratio della inclusione, nella fattispecie normativa, dell'elemento conferma sembra doversi individuare nell'esigenza di prefigurare un congegno, che funga da presidio con il verificarsi di facili abusi nel settore delle cessioni intracomunitarie".

La Circolare Ministeriale n° 85/E del 15.04.1999 precisa che nessun addebito di natura fiscale può essere elevato nei confronti del cedente nel caso in cui si sia rivolto all'Ufficio IVA competente e abbia avuto conferma della validità del numero identificativo del cessionario. Le suddette informazioni possono

ottenersi anche mediante interrogazioni agli sportelli ovvero sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate. A tale riguardo, è utile richiamare l’art. 50 primo e secondo comma, D.L. n° 331, cit. in base al quale le cessioni intracomunitarie di cui all’art. 41 sono effettuate senza applicazione dell’imposta nei confronti dei cessionari e dei committenti che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dagli Stati di appartenenza. La stessa norma aggiunge che l’Ufficio, su richiesta degli esercenti imprese, arti e professioni e secondo le modalità stabilite con apposito decreto ministeriale conferma la validità del numero di identificazione attribuito dallo Stato membro della Comunità⁴⁰.

7. Il regime speciale di tassazione delle cessioni di rottami cascami o avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi

Particolare interesse presenta, pur non rientrando appieno tra le tematiche affrontate nel presente volume, il regime speciale sancito ai fini Iva in materia di cessioni di rottami, cascami o avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi e relativi lavori oltre che dei semilavorati di metalli ferrosi e non ferrosi individuati da specifiche voci della tariffa doganale vigente al 31.12.2003.

L’articolo 74, commi settimo e ottavo D.P.R. n. 633 del 1972, individua l’ambito d’applicazione del regime in esame. riservando alle operazioni ivi previste il regime del “reverse charge”. Più precisamente, per le cessioni dei beni in questione tale regime noto anche come particolare meccanismo di inversione contabile, consiste:

- 1) il venditore emette la fattura senza applicare l’imposta e indicando nel documento che si tratta di una “cessione eseguita ai sensi dell’art. 74, comma 7 del DPR 633/72”;
2. il venditore registra normalmente la fattura emessa nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi);
3. l’acquirente integra la fattura ricevuta completandola con l’indicazione dell’ aliquota e della relativa imposta;
4. l’acquirente registra la fattura, tenendo conto dell’integrazione dei dati, sia nel registro degli acquisti che nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi).

In caso di importazione dei beni in questione, l’iva non viene versata dall’importatore alla Dogana, come avviene per le normali importazioni, ma viene assolta mediante annotazione della bolla doganale, integrata con i dati relativi all’iva, sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture emesse.

È utile ancora ricordare che il regime del “reverse-charge” deve essere applicato nel caso in cui entrambi i soggetti, venditore ed acquirente, siano soggetti passivi iva; se l’acquirente è un privato consumatore (senza partita iva) la vendita avviene in regime Iva ordinaria. Tornano applicabili le regole ordinarie di applicazione del tributo (rivalsa nei confronti dei cessionari) nel caso di cessione dei beni in esami ai privati. Il reverse charge si applica anche alla cessione e alla lavorazione di rottami, purché questi conservino la loro natura di beni non più utilizzabili per gli scopi originari se non sottoposti a successive trasformazioni. Sul punto l’Agenzia delle Entrate con la circolare 43/E, ha chiarito, in merito al trattamento fiscale ai fini IVA delle prestazioni di servizi connesse alla gestione dei rifiuti e delle cessioni e prestazioni di servizi aventi ad oggetto rottami che. per quanto concerne i servizi connessi alla gestione dei rifiuti, le operazioni che possono fruire dell’aliquota IVA ridotta sono:

l’attività di raccolta, trasporto, recupero, smaltimento e relative operazioni di controllo fino al deposito del materiale sulla piattaforma;

le lavorazioni fatte eseguire sul materiale raccolto e depositato sulla piattaforma, a prescindere dal soggetto che ne è proprietario. In questo caso la lavorazione (che potrebbe consistere nella cernita, selezione, compattamento, etc.) serve a facilitare il riciclo del materiale stesso. Conseguentemente, la lavorazione medesima si configura come prestazione di servizio connessa alla gestione e riciclaggio dei rifiuti;

le operazioni connesse all’utilizzo dei rifiuti per il recupero energetico.

⁴⁰ La Circolare ministeriale del 15 aprile 1999 n. 85/E, nell’esplicare tale disposizione, chiarisce che “nessun addebito di carattere fiscale può essere elevato nei confronti del cedente nel caso in cui egli, avvalendosi della facoltà prevista dall’art. 50 secondo comma, citato, si sia rivolto all’ufficio Iva competente e abbia avuto conferma della validità del numero identificativo del cessionario. Le suddette informazioni possono essere ottenute mediante interrogazioni agli sportelli self service dell’Agenzia delle entrate”.

Per quanto concerne, invece, l'applicazione del reverse charge alle operazioni relative ai rottami, occorre distinguere due casi:

la cessione del rottame: regolati dall'art. 74, comma 7 e 8, del D.P.R. n. 633 del 1972, per i quali per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri (...) intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi, il soggetto che cede i summenzionati beni deve emettere fattura senza addebitare l'IVA, essendo posto a carico del cessionario l'obbligo di integrare la fattura con la relativa imposta secondo il meccanismo dell'inversione contabile; le lavorazioni sui rottami: per le quali la circolare n. 165/E del 2 agosto 1999, ha già precisato il regime tributario applicabile, precisando che alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili dirette alla trasformazione di rottami metallici non ferrosi nei semilavorati non ferrosi, si rende applicabile il reverse charge analogamente a quanto avviene per le cessioni aventi ad oggetto i medesimi beni.

In sintesi, il regime dell'inversione contabile si applica:

alle cessioni del materiale conferito sulla piattaforma, a condizione che sia qualificabile come rottame; alle lavorazioni effettuate sui rottami, cascami, avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi nonché sugli altri materiali espressamente richiamati nell'art. 74, comma 7, del DPR n. 633 del 1972, a condizione che tali lavorazioni siano finalizzate ad ottenere un prodotto qualificabile sempre come rottame; alla cessione del materiale raccolto e depositato sulla piattaforma, che abbia subito lavorazioni che non ne hanno modificato la natura di rottame (ai sensi del citato art. 74, settimo comma), anche quando sia qualificabile come rottame "pronto al forno";

alle operazioni accessorie aventi ad oggetto rottami, quali ad esempio il trasporto reso "direttamente dal cedente ... ovvero per suo conto e a sue proprie spese", ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972.

Approfondendo l'ambito di applicazione della norma occorre evidenziare che rientrano nel particolare regime in esame:

le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi, e dei relativi lavori;

le cessioni di carta da macero e di stracci;

le cessioni di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica;

le cessioni di beni sopra indicati, che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio, senza modificarne la natura;

le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori;

le cessioni dei semilavorati di metalli non ferrosi, di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune, vigente al 31 dicembre 2003 (ghise, fredde e ghise speculari in pani, salmone e altre forniture, ferro leghe, prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro e altri prodotti ferrosi e spugnosi, graniglie e polveri di ghisa greggia, di ghisa specolare di ferro e acciaio, rame raffinato e leghe di rame, nichel greggio, alluminio greggio anche in lega, piombo greggio raffinato, stagno greggio, ecc.

Per completezza è utile ricordare che nel caso di cessione intra Ue di rottami, scarti e semilavorati ferrosi tornano applicabili le disposizioni in materia di Iva intracomunitari innanzi richiamati

Ipotesi di introduzione di un tributo speciale sul traffico transfrontaliero dei rifiuti

Come innanzi osservato, la dimensione e la rilevanza economica del traffico transfrontaliero dei rifiuti hanno da tempo indotto la dottrina tributaristica a immaginare nuove possibili forme di prelievo insistenti sulla ricchezza espressa da tali operazioni e comunque aventi una spiccata finalità ambientale. Sebbene al momento si tratta di proposte ancora fantasiose, non può sfuggire che altri ordinamenti (come ad esempio la Germania) hanno già sperimentato modelli impositivi destinati a finanziare, attraverso un fondo di solidarietà, i costi per contrastare i traffici illeciti di rifiuti. Secondo la disciplina introdotta nel 1994, "al fine di coprire le prestazioni e le spese amministrative del fondo di solidarietà, i notificatori ai sensi del regolamento comunitario n. 259/1993 (c.d. Basilea) sono tenuti a versare contributi a questo

fondo in una misura che tiene conto del tipo e della quantità dei rifiuti da trasferire “ La disciplina introdotta in Germania prevede, tuttavia, la restituzione delle somme versate alla fine di un periodo di tre anni qualora l’ammontare del fondo non sia risultato insufficiente a coprire le spese per cui è stato istituito. Preciudendo da tale esperienza (che pure ha sollevato non pochi problemi sotto il profilo applicativo e della compatibilità con i principi del Trattato in ordine alla libera circolazione delle merci) è di tutta evidenza come i costi sempre più ingenti impiegati per controllare, contrastare e reprimere il fenomeno del traffico transfrontaliero dei rifiuti debbano essere coperti attraverso la fiscalità generale ovvero attraverso tributi di natura paracommutativo. È di tutta evidenza come la scelta del modello di finanziamento condiziona quella delle figure impositive da adottare. Se il ricorso al finanziamento tramite imposte (attualmente in larga parte predominante) ⁴¹ si riannoda alla qualificazione della tutela dell’ambiente come servizio indivisibile, riguardando indistintamente l’intera collettività, appare chiaro come il finanziamento mediante tasse o contributi esalta il collegamento tra la condotta eco disdicevole (il traffico dei rifiuti) e il prelievo destinato a finanziarne l’accertamento e il contrasto. La forte connotazione ambientale che caratterizzerebbe tale forma di tributo trova una giustificazione nella relazione tra tributo e impiego delle risorse acquisite in forza della sua applicazione (quasi una sorta di tributo paracommutativo di scopo).

È di tutta evidenza che l’introduzione di tali strumenti impositivi dovrebbe avvenire mediante regolamento o direttiva comunitaria sia al fine di rendere omogenea o addirittura uniforme la disciplina in tutti gli Stati membri ma soprattutto al fine di sgombrare ogni dubbio sulla sua compatibilità comunitaria.

⁴¹ N. PENNELLA, *La tassazione sul trasporto transfrontaliero dei rifiuti*, cit., pag. 176, secondo cui dopo l’introduzione del sistema di controlli in materia di traffico di rifiuti ha comportato “che il sostenimento delle spese necessarie per la gestione dei traffici illeciti avvenisse mediante ricorso ai fondi nazionali alimentati dalla fiscalità generale”.